

УДК 657.6

Управлінський облік як облігаторійний елемент системи менеджменту на підприємстві

Щирба М.Т.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільського національного економічного університету

Щирба І.М.

кандидат економічних наук, старший викладач
кафедри аудиту, ревізії та аналізу
Тернопільського національного економічного університету

Щирба М.М.

аспірант кафедри економіки підприємств і корпорацій
Тернопільського національного економічного університету

У статті виокремлено передумови формування менеджменту у ринкових умовах господарювання, досліджено етимологію менеджменту як різновиду управління та його теоретичні надбудови, а також проаналізовано взаємозв'язок управлінського обліку і менеджменту в площині забезпечення менеджерів інформацією, необхідною для планування, нормування, контролю і оцінки виробничо-комерційної діяльності підприємства і його структурних підрозділів.

Ключові слова: менеджмент, управлінський облік, управління.

Щирба М.Т., Щирба І.М., Щирба М.М. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ КАК ОБЛИГАТОРИЙНЫЙ ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ МЕНЕДЖМЕНТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

В статье выделены предпосылки формирования менеджмента в рыночных условиях хозяйствования, исследованы этимологию менеджмента как разновидности управления и его теоретические надстройки, а также проанализирована взаимосвязь управленческого учета и менеджмента в плоскости обеспечения менеджеров информацией, необходимой для планирования, нормирования, контроля и оценки производственно-комерческой деятельности предприятия и его структурных подразделений.

Ключевые слова: менеджмент, управленческий учет, управление.

Shchyrba M.T., Shchyrba I.M., Shchyrba M.M. MANAGEMENT ACCOUNTING AS AN ABSORPORATE ELEMENT OF THE MANAGEMENT SYSTEM OF THE ENTERPRISE

The article outlines the preconditions for the formation of management in the market economy, examines the management etymology as a kind of management and its theoretical superstructures, as well as analyzes the relationship between managerial accounting and management in the area of providing managers with the information necessary for planning, valuation, control and evaluation of production and commercial activity of the enterprise.

Keywords: management, management accounting, management.

Постановка проблеми. Функціонування ринку вимагає адекватної йому системи управління, як найважливішого фактора впливу на персонал з метою досягнення поставлених цілей. Ефективне управління в умовах ринкових відносин неможливо уявити без системи менеджменту, як наукової концепції відносин між людьми з приводу планування, організації, мотивації та контролю виробничо-комерційної та фінансової діяльності підприємства.

Розвиток економіки супроводжується постійним ускладненням економічних явищ і процесів, що зумовлює об'єктивну необхідність удосконалення менеджменту та використання зростаючого обсягу інформаційних ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Окремі питання теорії, методології та організації обліку в системі менеджменту знайшли своє відображення у працях провідних зарубіжних і вітчизняних вчених-економістів: Аверчева І.В., Апчерча А., Акінсона Е., Атріла П., Безруких П.С., Бородкіна О.С., Булгакова С.В., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Вандер Віла Р., Вахрушіної М.А., Гаріссона Д., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Друрі К., Ентоні Р., Єфіменка В.І., Задорожного З.В., Івашкевича Б.І., Каплана Р., Карпової Т.П., Керімова В.Е., Кіндрацької Л.М., Кірейцева Г.Г., Машковської О.А., Нападовської Л.В., Нідлза Р., Ніколаєвої С.О., Палія В.Ф., Пушкара М.С.,

Ріса Дж., Сатубалдіна С.С., Скоуна Т., Соколова Я.В., Сопка В.В., Стукова С.О., Ткача В.І., Ткача М.В., Фаріона І.Д., Фоміної О.В., Фостера Дж., Хонгрена Ч., Чумаченка М.Г., Шеремета А.Д., Яругової А. та ін.

Однак слід відмітити те, що у вітчизняній практиці не сформувався розуміння в економістів і менеджерів прогнозованої інформації щодо траєкторії розвитку бізнесу, що важливо для формування конкурентних переваг і зміцнення позицій серед конкурентів. У зв'язку з цим, необхідні серйозні наукові дослідження з питань ролі управлінського обліку у системі менеджменту підприємства.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Постановка завдання. Метою статті є дослідження та обґрунтування інформаційної функції управлінського обліку в системі менеджменту підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Менеджмент в Україні перебуває на стадії формування і в цілому його можна охарактеризувати як неадекватний вимогам ринкового середовища. Функціонування та розвиток ринкового середовища в нашій країні вимагає докорінного удосконалення практики менеджменту, оскільки він як правило, знаходиться на другому із чотирьох рівнів, пов'язаного з використанням в управлінні «здорового глузду».

«За останні десятиліття менеджмент став науковим і застосовується у всіх промислово-розвинутих країнах світу, що надало змогу багатьом країнам, які ініціативно використовували різноманітні фактори розвитку виробництва, домагатися значних результатів у подоланні криз і відставання, а також швидкого економічного підйому» [15, с. 30].

Початком виникнення менеджменту вважають час виходу в 1911 році книги американського інженера Ф.У. Тейлора «Принципи наукового управління», в якій він запропонував розглядати управління підприємством не тільки як практичну діяльність, а й науку та своєрідне мистецтво господарювання. В той час, промисловий розвиток в країнах, зокрема в США, досяг такого рівня, коли управління виробництвом почали розглядати як особливу сферу діяльності та галузь знань під назвою «менеджмент».

Для формування менеджменту, що відповідає ринковим умовам, окремі економісти вважають необхідність таких передумов:

– існування різноманітних суспільних інституцій та виробничих структур, що функціонують на ринку і яким для досягнення цілей

потрібен менеджмент. Зі свого боку менеджмент не може існувати поза організаціями;

– концентрація в організаціях окремих працівників або їх груп, які виконують певну роботу, а завдяки менеджменту її координують і впорядковують;

– менеджмент вимагає для виконання будь-якої корисної роботи відповідних матеріальних, фінансових, кадрових, інформаційних та інших ресурсів, використання яких потребує організації та координації, особливо, коли вони обмежені або занадто дорогі;

– система менеджменту виконує роль цінового механізму, коли необхідно враховувати трансакційні витрати з метою підвищення ефективності роботи;

– баланс успіху (досягнення поставлених цілей) організації і продуктивність її діяльності (рівень використання ресурсів) ґрунтуються на якісному менеджменті, а тому важливим фактором у роботі організації називають формування команди на основі критерію знань і навичок [18, с. 14].

Поняття менеджмент в Україні почали використовувати на початку 90-х років ХХ ст., тобто після проголошення незалежності та переходу від адміністративно-командної системи управління до ринкових умов господарювання. Поряд з менеджментом в нашій практиці використовують термін «управління», однак між ними існують певні відмінності в трактуванні та застосуванні, тому їх не можна ототожнювати. Відмінність між поняттями «управління» і «менеджмент» полягає у змісті, формах та методах здійснення управлінського впливу суб'єкта управління на об'єкт. Управління виникло з появою людського суспільства і притаманне всім суспільно-економічним формаціям. «Термін «управління» набагато ширший, оскільки застосовується до різних видів людської діяльності (наприклад, управління автомобілем); до різних сфер діяльності (управління в неживій природі; у біологічних системах, управління державою); до органів управління (підрозділи в державних і громадських організаціях), а також на підприємствах і в об'єднаннях» [5, с. 9].

Менеджмент є різновидом управління, який пов'язують з ринковою економікою і суб'єктами господарювання, в яких центральною фігурою виступають люди, кадровий потенціал, хоча в останній час його почали застосовувати у сфері соціальних і політичних відносин. Сьогодні у світі існує багато дефініцій щодо поняття «менеджмент», але в його основі лежить англійське дієслово «to

manage», що в перекладі на українську мову означає «керувати, управляти, завідувати, стояти на чолі, бути здатним справитися з чимось, якоюсь проблемою». Отже, етимологічно менеджмент можна розглядати, як мистецтво управляти людьми.

Як новий вид діяльності менеджмент сформувався в 30-х роках ХХ-го століття, як економічна наука в найбільш розвинутих на той час країнах з ринковою економікою, в центрі якої стояли проблеми персоналу, види, форми та методи впливу на людей з метою підвищення ефективності їх роботи.

Усесвітньо відомому фундаментальному Оксфордському словнику англійської мови, вперше виданий ще в 1933 р., менеджмент характеризують як:

1) спосіб і манера спілкування з людьми. Способи спілкування формулює наука, їх можна вивчити і навіть натренуватися ефективно використовувати. Широко відомі, наприклад, правила ефективного проведення ділових нарад, переговорів, ведення телефонних бесід тощо. Щодо манери спілкування – то це частина мистецтва менеджменту, ним менеджер має оволодівати самостійно. Причому менеджер повинен враховувати індивідуальні риси свого характеру і стилю керівництва, особливо підлеглих, специфіку діяльності підприємства;

2) влада і мистецтво керівництва. Це авторитет посади, обов'язок підлеглих виконувати розпорядження керівника; авторитет особи керівника, якого слухаються тому, що він пропонує більш продумані рішення, які дають дохід фірмі та її працівникам;

3) особливого роду вміння і адміністративні навички, які дають можливість організувати ефективну роботу апарату управління, який складається з численних служб і кваліфікованих працівників;

4) органи управління, адміністративні одиниці.

Таке тлумачення менеджменту випробуване часом є сучасним і тепер, більш як через півстоліття, оскільки його складові залишаються такими ж [4, с. 5].

Разом з тим, у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі можна зустріти різні трактування поняття «менеджмент», що є законним тому, що автори розглядають це явище і його сутність через свої позиції, різні аспекти, свій досвід, відношення до науки. А в цілому система поглядів і вчень наближаються до пізнання істини. Так Білорус О.Г. та Панченко Є.Г. розглядають менеджмент

як наукову систему управління та організації праці [4, с. 9]. Андрушків Б.М. і Кузьмін О.Є. під менеджментом розуміють цілеспрямовану дію на колектив працівників або окремих виконавців для досягнення поставлених завдань та визначеної мети [1, с. 6]. Дж. Дункан у праці «Основоположні ідеї в менеджменті» зазначає: «Менеджмент – це координація людських та інших ресурсів з метою розв'язання поставлених організацією завдань» [6]. Мочерний С.В. основним змістом менеджменту вважає «комплекс наукових принципів, методів стимулювання та організаційних важелів впливу на дії людей, використання різноманітних ресурсів з метою досягнення тактичних і стратегічних цілей організації» [7, с. 286]. Герчікова І.Н. розглядає менеджмент як управління в умовах ринку, ринкової економіки, точніше – організація управління фірмою, організація роботи людей, процес прийняття управлінських рішень [5, с. 9]. Мартиненко М.М. визначає менеджмент як сукупність видів управлінської діяльності (не праці) спрямованих на ефективність і результативне використання ресурсів для досягнення визначених спільних цілей [11, с. 9]. Кириченко О.А. і Міщенко В.І. розглядають менеджмент як «самостійний вид професійно здійснюваної діяльності, спрямованої на досягнення в ході будь-якої господарської діяльності комерційного підприємства, що діє в ринкових умовах, певних намічених цілей шляхом раціонального використання матеріальних і трудових ресурсів із застосуванням принципів, функцій та методів економічного механізму менеджменту. Інакше кажучи, менеджмент – це управління в умовах ринкової економіки» [2, с. 60]. Сердюк О.Д. під менеджментом розуміє «сукупність методів, принципів, форм і засобів управління для досягнення поставленої мети – успішної діяльності організації» [15, с. 12].

У вступній статті до фундаментальної книги М. Мескона, М. Альберта, Ф. Ходурі «Основи менеджменту» Л.І. Євенко дає таке визначення «Менеджмент – це вміння досягати поставленої мети, використовуючи працю, інтелект, мотиви поведінки інших людей. Менеджмент – функція, вид діяльності з керівництва людьми в найрізноманітніших організаціях». Або: «Менеджмент – це сукупність принципів, методів і засобів управління виробництвом з метою підвищення його ефективності та збільшення прибутку» [13, с. 5].

Аналіз наведених визначень свідчить про те, що в більшості випадків менеджмент розглядають з двох сторін: по-перше, як

науку про управління людьми в організаціях; по-друге, як сукупність принципів, методів і форм управління діяльністю з метою досягнення визначених тактичних і стратегічних цілей підприємства.

Основною метою менеджменту є забезпечення підвищення ефективності діяльності підприємства шляхом раціональної організації виробничого процесу, включаючи управління виробництвом і розвиток техніко-технологічної бази підприємства, а також досягнення намічених цілей.

Більш глибоко зміст менеджменту розкривають його принципи та функції. Принципи менеджменту – це об'єктивно обґрунтовані правила діяльності менеджерів під час управління підприємством. За допомогою принципів здійснюється реалізація методів управління підприємством. Якщо принципи менеджменту постійні і мають обов'язковий характер, то методи – можуть змінюватися залежно від умов діяльності підприємства.

Уперше термін «принципи управління» увів у теорію і практику управління Ф.У. Тейлор, який в 1911 році опублікував книгу «Принципи наукового управління».

Значний внесок у розвиток управління вніс американський інженер Г. Емерсон, який у 1912 р. в своїй роботі «Дванадцять принципів продуктивності» сформулював такі принципи: точно поставлені ідеали або цілі; здоровий глузд; компетентна консультація; дисципліна; справедливе ставлення до персоналу; швидкий, надійний, повний, точний і постійний облік; диспетчеризація; норми і розкладки; нормалізація умов; нормування операцій; писані стандартні інструкції; винагороди за продуктивність [21].

У 1916 році Анрі Файоль у праці «Загальне і промислове управління» сформулював 14 принципів адміністративного управління: розподіл праці; повноваження і відповідальність; дисципліна; єдиноначальність; єдність дій; підпорядкованість особистих інтересів спільним; винагорода персоналу; централізація; скалярний ланцюг; порядок; справедливість; стабільність робочого місця для персоналу; ініціатива; корпоративний дух [19].

Як свідчить практика, принципи Г. Емерсона і А. Файоля не втратили актуальності й досі, які успішно застосовуються багатьма вітчизняними підприємствами й установами.

Однак вивчення вітчизняної і зарубіжної економічної літератури свідчить про те, що серед економістів не має єдиної думки щодо принципів менеджменту. Так, М.М. Мартиненко

до принципів менеджменту відносить: принцип цілеспрямованості; принцип урахування інтересів; принцип ієрархічності; принцип взаємозалежності; принцип динамічної рівноваги; принцип економічності [11]. О.Є. Кузьмін і О.Г. Мельник крім вказаних, відносять ще й такі принципи, як активізації, системності і єдиновладдя [10, с. 19]. І.А. Герчикова виділяє принцип оптимального поєднання централізації і децентралізації в управлінні; принцип поєднання прав, обов'язків і відповідальності; принцип єдності команди і принцип демократизації управління [5, с. 131-132]. І.А. Стеценко вважає, що менеджмент ґрунтується на таких основних принципах:

1. Вироблення структурних завдань для працівників, згуртування їх навколо загальних цілей підприємства.

2. Розвиток персоналом (й організацією у цілому) відповідних потреб і можливостей їх задоволення.

3. Постійна підготовка і розвиток персоналу менеджерів на будь-якому рівні управління через їх постійне підвищення кваліфікації.

4. Вибір мети для консолідації дій працівників, цілеспрямованість їх зусиль та ефективного використання позитивних якостей персоналу щодо ідеалів підприємства.

5. Постійне підвищення культури і моральних цінностей в організації.

6. Забезпечення чіткої комунікації між працівниками підприємства та в зовнішньому середовищі.

7. Визначення ефективності менеджменту через технологічну, організаційну і матеріальну оснащеність підприємства, ріст обсягу випуску та реалізації продукції, підвищення продуктивності праці, а також рівня прибутковості та соціальні аспекти колективної заінтересованості в результатах праці) [18, с. 12-13].

В економічній літературі окремі автори наводять також інші принципи менеджменту. Зокрема, Сердюк О.Д. розрізняє головні й універсальні принципи менеджменту.

До головних принципів він відносить:

- орієнтація на попит і потреби ринку, конкретного споживача;
- постійне підвищення ефективності діяльності;
- свобода прийняття рішень;
- цілеспрямованість і коригування цілей у залежності від вимог ринку;
- досягнення істотних кінцевих результатів;
- наукова обґрунтованість і оптимальність рішень;
- гнучкість і широта маневру в діяльності;

- самооплатність та самофінансування;
 - матеріальне й моральне стимулювання праці;
 - спільність індивідуальних інтересів працівників з цілями організації;
 - контроль і відповідальність;
 - правильний підбір та раціональне розміщення кадрів;
 - обов'язковість зворотного зв'язку;
- До універсальних принципів він відносить:
- відповідність законодавству і правовим вимогам (створення організації; її діяльності; спілкування з клієнтами та державними органами);
 - правова регламентація функціонування і розвитку організації відповідно до статуту і положення про організацію;
 - єдність теорії і практики менеджменту, що забезпечують відповідність прийнятих рішень логіці, принципам, методам і системам менеджменту;
 - наймання чи вибори менеджерів;
 - колективна участь працівників в управлінні;
 - уніфікація й нормалізація об'єктів виробництва, технологій, структур, документів, методів, способів, процедур і операцій управління;
 - спеціалізація й універсалізація процесів управління;
 - цілісність суб'єкта й об'єкта управління, що забезпечує єдиний механізм досягнення мети;
 - багатоваріантність рішень;
 - стійкість організації стосовно зовнішнього середовища;
 - мобільність і гнучкість процесів управління й організаційної структури;
 - автоматизація управління;
 - прогнозування постійного розвитку [15, с. 48-49].

Однак ефективне управління в теорії менеджменту повинно ґрунтуватися на таких основних принципах: 1) в господарській діяльності основним елементом вважають людину як головне джерело підвищення продуктивності праці та ефективності виробництва; 2) здійснювати планування діяльності крупних компаній (щодо цього їх порівнюють з державою, з плановою економікою); 3) надавати підрозділам (відділам) та їх працівникам певну автономію, що стимулює їх підприємливість; 4) орієнтуватися на потреби споживачів, що досягаються раціональною маркетинговою діяльністю; 5) дотримуватися такої форми управління, адекватної специфіці фінансово-господарської діяльності; 6) концентрувати

зусилля компанії на прибутковості бізнесу; 7) здійснювати політику, спрямовану на формування у компанії не одного, а багатьох лідерів і новаторів, стимулювати у них виправданий ступінь ризику; 8) органічно поєднувати автономію, свободу окремих підрозділів, їх представників з рівнем примусу у випадках, коли йдеться про основні цінності компанії – стандарти якості, обслуговування та ін. [7, с. 289].

Сутність і зміст менеджменту розкривається через визначення його функцій. Слово «функція» в перекладі з латинської означає здійснювання, виконання [16, с. 1441]. Функція менеджменту являє собою вид діяльності, у процесі якого за допомогою певних способів здійснюється вплив на об'єкти управління з метою виконання ними поставлених оперативних завдань, тактичних і стратегічних цілей. Функції менеджменту постійно уточнюються виходячи з поділу і спеціалізації управлінської праці на тому чи іншому етапі розвитку економічної системи. Функції менеджменту історично виникають та розвиваються по мірі розвитку соціуму, поглиблення науково-технічного прогресу, науки і практики управління.

У вітчизняній і зарубіжній економічній літературі функції менеджменту розкриті досить повно, хоча й існують різні підходи авторів щодо їх тлумачення. Одні автори до функцій менеджменту відносять планування, організацію, координацію, мотивацію і контроль [3, с. 21-22; 7, с. 287; 20, с. 116]. Інші виділяють планування, організування, регулювання, облік, контролювання, аналізування і стимулювання [11, с. 150-151]. Однак найбільшого поширення набула точка зору, згідно з якою процес менеджменту поділяють на чотири взаємопов'язані функції – планування, організація, мотивація та контроль [15, с. 30; 13, с. 253].

Останній підхід є найбільш привабливим, оскільки як показують проведені нами дослідження, що саме ці функції беруть участь у здійсненні будь-якого управлінського процесу. Що стосується таких функцій як координація, регулювання, облік і аналіз, то ці важливі управлінські важелі фактично є складовими планування, організації, мотивації та контролю.

Крім цього доцільно зазначити, що кількість функцій можна розширити, що роблять, як правило, вітчизняні економісти, хоча вже понад чверть століття переважна більшість фахівців з менеджменту пропонують виділяти чотири функції загального циклу управління.

Функції менеджменту перебувають у діалектичному зв'язку, взаємозалежності та

єдності і вони притаманні менеджменту всіх рівнів будь-якого підприємства незалежно від його галузевих особливостей діяльності. У процесі управління вони, взаємодіючи, проникають одна в одну. Для ефективної реалізації функцій у практичній діяльності необхідно їх об'єднати в певну технологію менеджменту через різноманітні методи управлінського впливу на персонал, що використовуються у цьому технологічному процесі.

Серед функцій менеджменту особливу роль відіграє функція контролю, яка включає окремі підсистеми обліку (фінансовий, управлінський, стратегічний), контролінг, різні види аналізу, ревізію, аудит, перевірки тощо. Контроль здійснюється за допомогою зіставлення планових (прогнозованих, бюджетних) та фактичних даних про факти господарської діяльності, бізнес-процеси, доходи, витрати, фінансові результати та ін. Виявлення відхилень й аналіз їхніх причин дозволяє розробити заходи щодо усунення негативних та закріплення позитивних факторів впливу досягнення визначених тактичних і стратегічних цілей.

Контроль, як функція менеджменту, поєднує види управлінської діяльності, які пов'язані з формуванням даних про стан та функціонування об'єкта господарювання (облік), вивченням інформації про результати діяльності (аналіз), а також проводить діагностику та оцінку процесів розвитку і досягнення цілей, ефективності стратегії, успіхів і прорахунків у використанні засобів і методів управління [12, с. 168].

Система обліку займає важливе місце у системі управління підприємством. Як зазначає Г.Г. Кірейцев: «Підсистема обліку в управлінні виробництвом покликана шляхом реалізації інформаційної функції забезпечувати зворотній зв'язок між суб'єктами і об'єктами управління, взаємозв'язок між функціями управління і тим самим максимально сприяти розвитку інших підсистем, функцій і механізму управління в цілому, посилення його впливу на ефективність виробництва» [9, с. 8]. Без розвинутої системи обліку та отримання інформації про минулі, сучасні та майбутні події економічного життя підприємства неможливо приймати обґрунтовані управлінські рішення, що пов'язано з ризиком для бізнесу і втратою контролю за фінансово-господарською діяльністю. Система обліку призначена для відображення процесів виробництва, розподілу, обміну і споживання, повинна ґрунтуватися на вітчизняних і міжнародних стандартах, задовольняти

потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, виявляти резерви підвищення ефективності виробництва і бути «мовою бізнесу». Будучи сервісним центром з генерування інформації для процесу управління система обліку дає важливу інформацію, яка дозволяє менеджерам контролювати поточну діяльність, планувати тактику і стратегію розвитку в майбутньому, раціонально використовувати обмежені виробничі ресурси і здійснювати оцінку результатів роботи підприємства і його структурних підрозділів. Керівництво і менеджери підприємства є основними внутрішніми користувачами облікової інформації, яка необхідна їм для планування, контролю, аналізу і оцінки усіх важливих сторін діяльності підприємства.

Функцію контролю в умовах діяльності вітчизняних підприємств можна оцінити як незадовільну, оскільки недооцінюються роль і значення системи обліку з боку керівників. Для нормального функціонування підприємств у ринковому середовищі нашої країни необхідно переорієнтувати систему обліку на задоволення внутрішніх потреб управління підприємством, необхідними інформаційними ресурсами на основі запровадження на вітчизняних підприємствах управлінського та стратегічного обліку. В Україні та країнах СНД, практично відсутній управлінський, а тим більше стратегічний облік як самостійні підсистеми господарського обліку. У той час, як за оцінками спеціалістів, в економічно розвинутих країнах фірми та компанії 90% робочого часу та ресурсів облікової служби витрачають на постановку та ведення управлінського і стратегічного обліку, а на традиційний фінансовий облік витрачають лише залишкову частину [8, с. 8]. Щось подібне за обсягом і складом виконання облікових робіт можна побачити на вітчизняних підприємствах, але з точністю до навпаки. Такий стан справ можна пояснити тим, що не всі керівники та менеджери підприємств усвідомлюють переваги ведення управлінського обліку в реальному часі, а бухгалтери байдужі до проблеми задоволення інформаційними ресурсами працівників управління. Відомо, що метою фінансового обліку є підготовка даних для формування показників фінансової звітності підприємства, що характеризують роботу підприємства за минулий період за стандартним обмеженим набором економічних показників. Управлінський облік генерує оригінальну інформацію в реальному часі для менеджерів різних рівнів, яка необхідна

їм для виконання поточної роботи (протягом зміни, доби, декади) та регулювання дій персоналу (окремих осіб, бригад, робочих змін тощо). Отже, управлінський облік обслуговує керівництво і менеджерів підприємства усіх рівнів управління, видаючи їм інформацію для планування, контролю, оцінки результатів діяльності і прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Відсутність на підприємствах України управлінського обліку пояснюється тим, що за короткий період ринкового середовища не сформувалося розуміння в економістів і менеджерів прогнозованої інформації щодо траєкторії розвитку бізнесу, що важливо для формування конкурентних переваг і зміцнення позицій серед конкурентів.

Глобалізація економіки, розвиток транснаціональних корпорацій, концентрація капіталу, інфляція, зовнішня і внутрішня конкуренція, ускладнення господарських зв'язків, поява нових інструментів ринку призвела до того, що менеджери не можуть виконувати свою роботу на основі інформації про минуле (фінансовий облік) тому для них необхідна додаткова інформація від управлінського обліку з метою підвищення рівня ефективності управління.

Облікова діяльність тісно пов'язана і переплітається з усіма функціями менеджменту в процесі управління. Жодна з функцій менеджменту не може бути виконана, якщо не буде забезпечений доступ до інформації менеджерів, які їх реалізують. Таку інформацію для менеджменту формує система управлінського обліку у реальному часі, яка характеризує внутрішнє середовище підприємства (відстежує, фіксує, вимірює окремі робочі операції, процеси, економічні явища не лише у грошовому, а й фізичних, технічних, організаційних вимірах).

Процес планування залежить від відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Зв'язок між плануванням і управлінським обліком здійснюють на основі інформації про результати діяльності підприємства і його структурних підрозділів (центрів витрат) за минулі періоди з урахуванням перспектив розвитку в майбутньому. Обмін інформацією між системою управлінського обліку і плануванням здійснюють через внутрішню звітність (звіти матеріально-відповідальних осіб, звіти про використання техніки, робочого часу, сигнальна документація про відхилення від регламентів тощо), облікові реєстри і таблиці. Тому важливим є включення в сис-

тему внутрішньої звітності, облікові реєстри й таблиці планових і нормативних показників. При застосуванні нормативного методу обліку витрат визначають витрати на деталі, вузли, вироби в межах норм, а при відхиленнях від норм і змінах норм, які ініціюють менеджери фіксують причини, винних осіб, фактори впливу, що дає можливість щоденно оцінювати хід бізнес-процесів, технологічних процесів. Застосування нормативного методу покращує обліково-аналітичне забезпечення менеджменту і посилює прямі та зворотні зв'язки між управлінським обліком та плануванням.

Підвищення ефективності діяльності підприємства вимагає створення оптимальної організаційної структури управління. Управлінський облік формує інформацію в розрізі окремих виробничих підрозділів (центрів витрат – цехів, дільниць, змін тощо), а в середині центрів – у розрізі сфер відповідальності (майстрів, бригадирів, техніків, енергетиків, нормувальників тощо). Таким чином, ефективне управління здійснюється на основі виділення центрів витрат і сфер відповідальності в межах яких менеджери відповідають за результати роботи довіреного їм підрозділу, що створює можливість здійснювати облік витрат і результатів діяльності. Виділення в управлінському обліку центрів витрат вимагає децентралізації організаційної структури управління підприємством. Взаємозв'язок між функцією організація і управлінським обліком свідчить те, що у сфері організаційної структури вирішують питання розподілу повноважень, підпорядкування і спеціалізації, а в системі управлінського обліку визначають витрати на виробництво за окремими центрами та сферами відповідальності [14, с. 87].

Функція мотивації полягає в тому, що менеджери підприємства виконують роботу згідно з делегованими їм правами, обов'язками і відповідальності за виконання планів і бюджетів. Керівництво зводиться тут до визначення складної сукупності потреб і надання можливостей персоналу задовільнити їх шляхом виконання роботи. За добру роботу, менеджерів винагороджують на основі положень про стимулювання (моральне і матеріальне). Стимулювання здійснюють за результатами роботи (виконання чи перевиконання планів, бюджетів, економію ресурсів, енергії, високу продуктивність праці тощо).

Контроль є однією з функцій менеджменту без якої не можуть бути реалізовані

інші функції, оскільки вони взаємозалежні та взаємопов'язані. Дійсно, не може бути контролю без планування, а в свою чергу, планування є одним з елементів контролю якості планування. В обліку відображають показники плану, а планування враховує фактичну інформацію про виконання планів. Контроль здійснюють на всіх етапах і може бути попередній, поточний і наступний. Контроль забезпечує оцінку ефективності роботи як окремих структурних підрозділів (центрів витрат) так і підприємства в цілому. Здійснення функції контролю передбачає збір, обробку і аналіз інформації про фактичні результати діяльності всіх підрозділів підприємства, порівняння їх з планами або бюджетами, виявлення відхилень і аналіз їх причин, а також розробку заходів, необхідних для досягнення намічених цілей. Виконання функції контролю здійснює адміністрація і менеджери підприємства на основі звітів сформованих в системі управлінського обліку. Управлінський облік забезпечує інформацією кожного з рівнів управління виходячи з потреб менеджерів. Особливу цінність має контроль за роботою відповідних сфер відповідальності в умовах застосування нормативного методу обліку витрат, що, в свою чергу, вимагає відповідної організації управлінського обліку. Здій-

снення контролю ґрунтується на підсистемі управлінського обліку та внутрішній звітності (фінансові і виробничі показники) та їх аналізі. В системі менеджменту управлінський облік є не тільки джерелом інформації про об'єкти управління, а й елементом контролю за їх станом і змінами в часі та просторі.

Дані обліку служать для отримання інформації та виконання всіх функцій менеджментом і, як відзначає В.В. Сопко облік має не тільки наскрізний характер, але є необхідною умовою послідовного виконання всіх наступних функцій управління [17, с. 8].

Висновки. Управлінський облік, як складова системи підприємницької діяльності суб'єкта господарювання, забезпечує менеджера інформацією, необхідною для планування, нормування, контролю і оцінки виробничо-комерційної діяльності підприємства і його структурних підрозділів.

Проте систему обліку підприємницької діяльності не можна назвати завершеним і цілісним утворенням, оскільки бізнес розвивається історично і для менеджменту актуальним є не минуле чи сучасне (воно стає історією), а те, що буде в майбутньому, яке визначають на основі методів прогнозування. Саме в цьому напрямі повинні працювати менеджери і обліковці.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. Основи менеджменту / Б.М. Андрушків, О.Є. Кузьмін. – Львів: Світ, 1995. – 296 с.
2. Банківський менеджмент: [підручник] / за ред. О.А. Кириченка, В.І. Міщенко. – К.: Знання, 2005. – 831 с.
3. Белінський П.І. Менеджмент виробництва та операцій: [підручник] / П.І. Белінський. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 624 с.
4. Білорус О.Г., Панченко Є.Г. Менеджмент: конкурентноздатність і ефективність / О.Г. Білорус, Є.Г. Панченко. – К.: Т-во «Знання» України, 1992. – 40 с.
5. Герчикова І.Н. Менеджмент: [учебник] / І.Н. Герчикова. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995. – 480 с.
6. Дункан Джек У. Основополагающие идеи в менеджменте: Уроки основоположников менеджмента и управленческой практики / Джек У. Дунканю – [пер. с англ.]. – М.: Дело, 1996. – 276 с.
7. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / Ред. кол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. – 848 с.
8. Керимов В.Э. Управленческий учет: [учебник] – [2-е изд., изм. и доп.] / В.Э. Керимов – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко» 2003. – 416 с.
9. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – Киев: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
10. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. Основи менеджменту: [підручник] / О.Є. Кузьмін, О.Г. Мельник. – К.: «Академвидав», 2003. – 416 с.
11. Мартиненко М.М. Основи менеджменту: [підручник] / М.М. Мартиненко. – К.: Каравела, 2005. – 496 с.
12. Менеджмент (Современный российский менеджмент) : [учебник] / под ред. Ф.М. Русинова и М.Л. Разу. – М.: ФБК-Пресс, 1998. – 504 с.
13. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури – [пер. с англ.] – М.: «Дело», 1992. – 702 с.

14. Нападівська Л.В. Управлінський облік: [монографія] / Л.В. Нападівська. -Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
15. Сердюк О.Д. Теорія та практика менеджменту: [навчальний посібник] / О.Д. Сердюк. – К.: Професіонал, 2004. – 432 с.
16. Советский энциклопедический словарь/ гл. ред. А.М. Прохоров. – [4-е изд.]. – М.: Сов. энциклопедия, 1988. – 1600 с.
17. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в менеджменті: [посібник для підприємців] / В.В. Сопко. – К.: Редакція газети «Соборна Україна», 1992. – 128 с.
18. Стеценко І.Т. Основи менеджменту. Хто такий менеджер: [навч. посіб.] / І.Т. Стеценко – К.: А.С.К., 2005. – 224 с.
19. Файоль А. Общее и промышленное управление / А. Файоль. – М.: Экономика, 1992. – 128 с.
20. Шегда А.В. Менеджмент: [навч. посіб.] / А.В. Шегда. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2002. – 583 с.
21. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности / Г. Эмерсон. – [пер. с англ.]. М. М., «Экономика», 1972. – 223 с.

REFERENCES:

1. Andrushkiv B.M., Kuz'min O.Ye. Osnovy menedzhmentu / B.M. Andrushkiv, O.Ye. Kuz'min. – L'viv: Svit, 1995. – 296 s.
2. Bankiv's'kyi menedzhment: [pidruchnyk] / za red. O.A. Kyrychenka, V.I. Mishchenka. – K.: Znannya, 2005. – 831 s.
3. Belins'kyi P.I. Menedzhment vyrobnytstva ta operatsiy: [pidruchnyk] / P.I. Belins'kyi. – Kyiv: Tsentri navchal'noyi literatury, 2005. – 624 s.
4. Bilorus O.H., Panchenko Ye.H. Menedzhment: konkurentnozdatnist' i efektyvnist' / O.H. Bilorus, Ye.H. Panchenko. – K.: T-vo «Znannya» Ukrayiny, 1992. – 40 s.
5. Herchykova Y.N. Menedzhment: [uchebnyk] / Y.N. Herchykova. – [2-e yzd., pererab. y dop.]. – M.: Banky i birzhi, YuNYTY, 1995. – 480 s.
6. Duncan Dzhek U. Osnovopolahayushchye idei v menedzhmente: Uroky osnovopolozhnykov menedzhmenta y upravlencheskoy praktyky / Dzhek U. Dunkanyu – [per. s anhl.]. – M.: Delo, 1996. – 276s.
7. Ekonomichna entsyklopediya: U tr'okh tomakh. T.2 / Red. kol.: ... S.V. Mochernyy (vidp. red.) ta in. – K.: Vydavnychy tsestr «Akademiya», 2001. – 848 s.
8. Kerymov V.Э. Upravlencheskyi uchety: [uchebnyk] – [2-e yzd., yzm. y dop.] / V.E. Kerymov – M.: Yzdatel'sko-torhovaya korporatsyya «Dashkov y Ko» 2003. – 416 s.
9. Kyreytsev H.H. Funktsyy ucheta v mekhanyzme upravlenyya sel'skokhozyaystvennim proyzvodstvom / H.H. Kyreytsev. – Kyev: Yzd-vo USKhA, 1992. – 240s.
10. Kuz'min O.Ye., Mel'nyk O.H. Osnovy menedzhmentu: [pidruchnyk] / O.Ye. Kuz'min, O.H. Mel'nyk. – K.: «Akademydav», 2003. – 416 s.
11. Martynenko M.M. Osnovy menedzhmentu: [pidruchnyk] / M.M. Martynenko. – K.: Karavela, 2005. – 496 s.
12. Menedzhment (Sovremennyy rossyysky menedzhment) : [uchebnyk] / pod red. F.M. Rusynova y M.L. Razu. – M.: FBK-Press, 1998. – 504 s.
13. Meskon M.Kh., Al'bert M., Khedoury F. Osnovy menedzhmenta / M.Kh. Meskon, M. Al'bert, F. Khedoury – [per. s anhl.] – M.: «Delo», 1992. – 702 s.
14. Napadovs'ka L.V. Upravlins'kyi oblik: [monohrafiya] / L.V. Napadovs'ka. -Dnipropetrovs'k: Nauka i osvita, 2000. – 450 s.
15. Serdyuk O.D. Teoriya ta praktyka menedzhmentu: [navchal'nyy posibnyk] / O.D. Serdyuk. – K.: Profesional, 2004. – 432 s.
16. Sovetskyi entsyklopedycheskyi slovar' / hl. red. A.M. Prokhorov. – [4-e yzd.]. – M.: Sov. entsyklopedyya, 1988. – 1600 s.
17. Sopko V.V. Bukhgalters'kyi oblik v menedzhmentі: [posibnyk dlya pidpryyemtsiv] / V.V. Sopko. – K.: Redaktsiya hazety «Soborna Ukrayina», 1992. – 128 s.
18. Stetsenko I.T. Osnovy menedzhmentu. Khto takyy menedzher: [navch. posib.] / I.T. Stetsenko – K.: A.S.K., 2005. – 224 s.
19. Fayol' A. Obshchee y promyshlennoe upravlenye / A. Fayol'. – M.: Ekonomyyka, 1992. – 128 s.
20. Shehda A.V. Menedzhment: [navch. posib.] / A.V. Shehda. – K.: T-vo «Znannya», KOO, 2002. – 583 s.
21. Emerson H. Dvenadtsat' pryntsypov proyzvoditel'nosti / H. Emerson. – [per. s anhl.]. M. M., «Ekonomika», 1972. – 223 s.