

Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

2. Dobija M. Kapital jako podstawowa kategoria rachunkowosci i ekonomii / M. Dobija // Вісник ЖДТУ. – 2004. – № 2 (28). – С. 64 – 83.

3. Flamholtz E. Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research / E. Flamholtz // Thirty-Second Annual Meeting of the Academy of Management. – Minneapolis, Minnesota: 1972.

4. Ijiri Y. The Foundations of Accounting Measurement, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall; reprinted in the "Accounting Classics Series". / Y. Ijiri. – Houston, Tex.: Scholars., 1978.

5. Riahi-Belkaoui A. Accounting theory. 5th edition. 2004. – 598 p.

Надійшла 16.01.2010

УДК 657.1

Т. М. ПИСАРЕНКО

Луцький національний технічний університет

Н. А. БУКАЛО

Волинський інститут економіки та менеджменту, м. Луцьк

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК: СУТНІСТЬ, ЗМІСТ ТА ПРИНЦИПИ ВЕДЕННЯ

У статті розкрито економічну сутність управлінського обліку, обґрунтовано визначення терміну «управлінський облік», висвітлено елементи методу управлінського обліку, вказано принципи ведення та функції управлінського обліку.

The article disclosed the economic substance of management accounting, justified the definition of «management accounting», describes the elements of management accounting method, applicable principles of management and management accounting functions.

Ключові слова: управлінський облік, принципи ведення управлінського обліку, функції управлінського обліку.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Управлінський облік вже давно перестав бути чимось новим як для науковців, так і для практиків. Основні його інструменти щоденно використовують у своїй діяльності керівники підприємств та керівники окремих структурних підрозділів.

Необхідність ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах зумовлена такими фактами:

- 1) наявність різних форм власності, що веде до появи різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації;
- 2) загострення конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції, що потребує своєчасної інформації про їхню кон'юнктуру;
- 3) інтеграція економіки України у світову економіку, що неодмінно призводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань.

В основу системи управлінського обліку покладено інформаційну систему, яка використовує вхідну інформацію та відповідні процеси з метою одержання результатів, що відповідають точно визначеним цілям управління.

Інформаційна база управлінського обліку використовується всіма функціями управління, в тому числі функціями планування, контролю та оцінки з метою прийняття управлінських рішень.

Саме тому доцільно ще раз зупинитися на сутності управлінського обліку і принципах його ведення.

Аналіз останніх досліджень чи публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Дослідженням теоретичних аспектів управлінського обліку займалися вітчизняні і зарубіжні науковці. Серед них варто виділити праці П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутинця, П.М. Гарасима, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, К. Друри, Р. Ентоні, Г.П. Журавля, О.В. Карпенка, Т.П. Карпова, Г.Г. Кірейцева, А.Н. Кузьминського, Ю.А. Кузьминського, О.В. Лишиленка, Е. Майєра, Р. Манна, Г.В. Мисака, М.Г. Михайлова, Д. Міддлтона, Л.В. Нападівської, Г.В. Нашкерської, П.П. Немчинова, Ж.К. Нестеренка, Б. Нідлза, С.Н. Ніколаєвої, М.Я. Остап'юка, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, В.І. Савича, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, П.Я. Хомина, М.Г. Чумаченка та ін. авторів.

Слід звернути особливу увагу на те, що система управлінського обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку і охоплює елементи планування, контролю, аналізу, оцінки. Саме цей факт зумовив деякі розбіжності у визначенні його сутності та значення, принципів та функцій серед провідних вітчизняних і зарубіжних науковців.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. У статті зроблено спробу систематизувати думки науковців щодо сутності управлінського обліку, принципів його ведення та функціонального призначення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою написання статті є аналіз існуючих поглядів і думок щодо інформативності та функціонального призначення управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Управлінський облік, як будь-який облік, що входить до складної облікової системи господарюючого суб'єкта, призначений для надання певної інформації. До інформації управлінського обліку, яка створюється і готується для використання менеджментом усередині підприємства, ставляться інші вимоги, які відрізняються від інформації, призначеної для зовнішніх користувачів. Зокрема, така інформація повинна задовольняти наступні вимоги:

1) своєчасність – необхідна інформація повинна попереджати будь-які управлінські рішення; відповідно порядок та частота надання цієї інформації мають відповідати характеру й періодичності розв'язуваних менеджментом завдань;

2) диференційованість – одержана керівником інформація повинна бути необхідною і разом з тим достатньою; це, з одного боку, дозволить скоротити загальні інформаційні потоки, а з іншого – не вноситиме плутанину за рахунок наявності та переробки непотрібної інформації;

3) доступність форми та змісту – необхідна інформація повинна викладатись у доступній формі, придатній для сприйняття менеджерами різних рівнів компетентності та освіти, а не у вигляді жорстко регламентованих звітних форм, як це прийнято в системі фінансового обліку;

4) компактність – звітні форми, в яких надається управлінська інформація, повинні бути максимально спрощені, але разом з тим дозволяти контроль не тільки підсумкових показників, але й їх окремих складових;

5) варіантність – інформація повинна бути гнучкою щодо вибору найкращого варіанта дій з декількох альтернатив.

Перелік таких вимог впливає на визначення поняття «управлінський облік». Деякі визначення управлінського обліку наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

Визначення управлінського обліку, що наведені у працях вітчизняних і зарубіжних науковців

№ з/п	Визначення	Автор, джерело інформації
1	Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів.	Голов С. Ф., Єфименко В. І. [1, с. 246]
2	Внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це продовження, а точніше, подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо.	Сопко В. В. [2, с. 483]
3	Управлінський облік – підсистема, яка в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю організації.	Шереметов А. Д. [3, с. 17]
4	Управлінський облік є самостійною підсистемою бухгалтерського обліку із своїм предметом, методом і завданнями, яка тісно пов'язана з управлінською системою і направлена на зниження витрат виробництва та збільшення прибутків підприємства.	Пушкар М.С. [4]
5	Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства.	Бутинець Ф.Ф. [5]
6	Управлінський облік – це надання особам в самій організації інформації, на основі якої вони приймають більш обґрунтовані рішення і підвищують ефективність і продуктивність поточних операцій.	Друри К. [6]
7	Управлінський облік – це процес неперервного удосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової та не фінансової інформації, який спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації.	Аткінсон Ентони А. [7]
8	Економічна система, пов'язана з підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством, називається управлінським обліком.	Нападовська Л.В. [8]
9	Управлінський облік – це підсистема контролінгу, побудована на засадах бухгалтерського обліку, але з урахуванням специфіки конкретного підприємства, головне завдання якої полягає в забезпеченні керівного апарату підприємства релевантною, своєчасною і повною інформацією, яка слугує для прийняття управлінських рішень, використовується під час планування, контролю й аналізу процесів фінансово-господарської діяльності підприємства.	Панков В.А., Слєцьких С.Я., Михайличенко Н.М. [9]

В свою чергу, в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дано таке визначення управлінського обліку: «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система

обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [10].

Спільним для цих висловлювань є те, що основним завданням управлінського обліку є надання неупередженої інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень відповідними управлінськими ланками підприємства. Зміст управлінського обліку розкриває рис. 1.

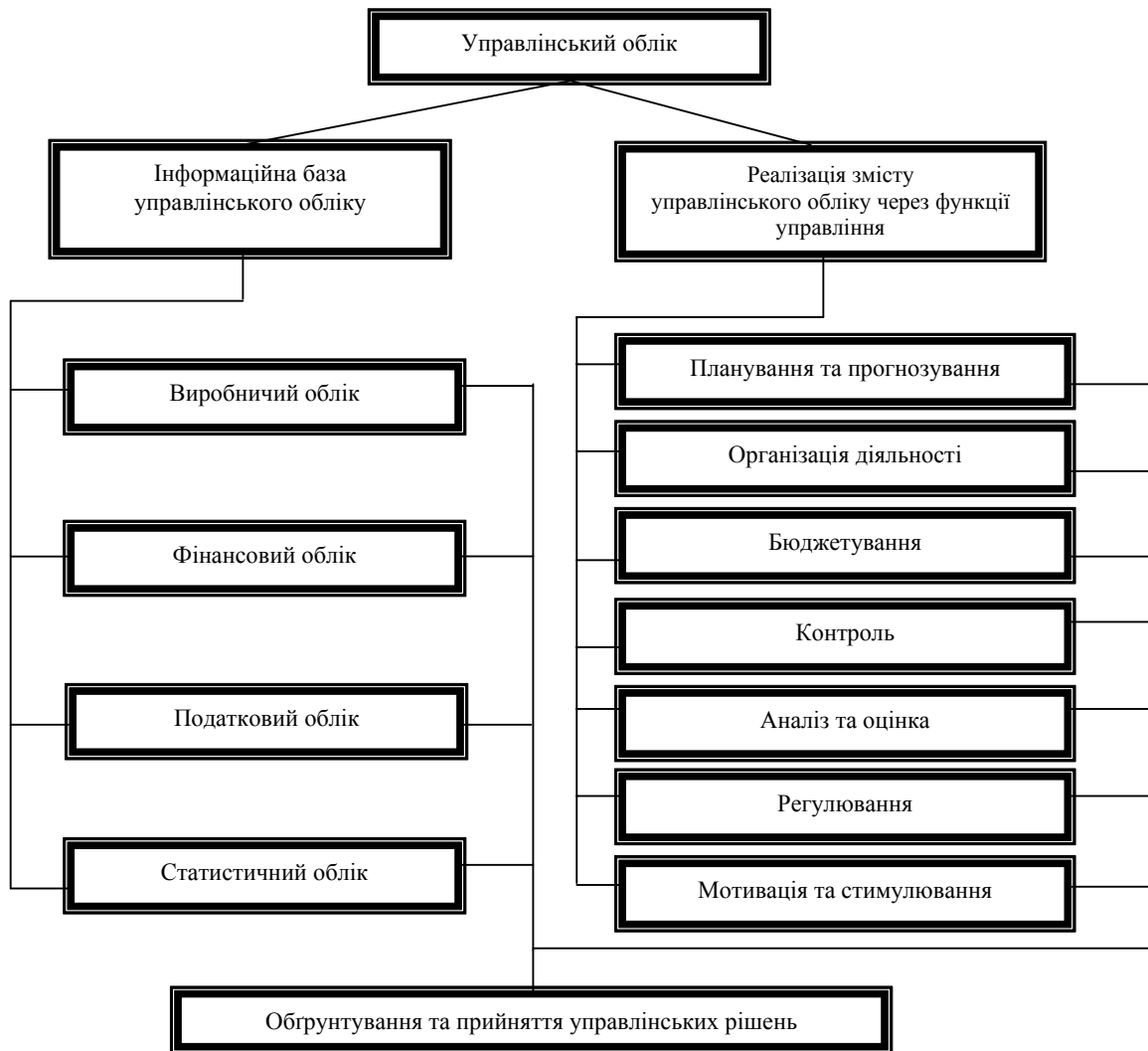


Рис. 1. Схема реалізації змісту управлінського обліку

Інколи ототожнюють поняття управлінського обліку і контролінгу. Між ними багато спільних рис, але є і відмінності.

Контролінг (від англ. *to control* – контролювати, управляти) – це функціонально уособлений напрям економічної роботи на підприємстві, який пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті під час прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Контролінг може складатися з таких розділів: планування; аналіз планів, результатів та відхилень; контроль; моніторинг; інформаційні потоки; управлінський облік; управління цілями; розробка рекомендацій для прийняття управлінських рішень тощо. Із сказаного вище ми робимо висновки, що управлінський облік є складовою контролінгу.

Зважаючи на те, що управлінський облік – це інтегрована система різних економічних дисциплін, то і метод управлінського обліку містить:

- 1) елементи методу бухгалтерського обліку (зокрема, рахунки та подвійний запис; оцінку та калькуляцію; інвентаризацію та документацію);
- 2) елементи статистики (індексний метод);
- 3) прийоми економічного аналізу (факторний аналіз);
- 4) математичні методи (лінійного програмування, спосіб найменших квадратів).

Предметом управлінського обліку виступає сукупність об'єктів у процесі циклу управління господарською діяльністю підприємства, а саме:

1) виробничі ресурси – основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси;

2) господарські процеси та їх результати – постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності суб'єкта господарювання.

Враховуючи те, що управлінський облік у вузькому розумінні є складовою всієї системи обліку і пов'язаний із фінансовим обліком, він повинен відповідати єдиним бухгалтерським принципам, зокрема: безперервності діяльності підприємства; єдиного грошового вимірника; повноти та аналітичності інформації; періодичності та іншим.

Але управлінському обліку притаманні специфічні принципи, а саме:

1) принцип методологічної незалежності – означає, що кожна фірма (підприємство) встановлює свої правила організації, методології ведення управлінського обліку;

2) принцип орієнтації на досягнення стратегічних цілей підприємства – означає, що приймаючи рішення на будь-якому рівні і вибираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетними рахувати інтереси підприємства в цілому;

3) принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства, що передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукції;

4) принцип результативності означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно співставляти затрати, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом; при цьому результат повинен перевищувати затрати;

5) принцип відповідальності означає, що за величину затрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює;

6) принцип багатоваріантності означає, що при підготовці інформації слід враховувати всі варіанти, однак вибирати найоптимальніший з метою прийняття управлінських рішень;

7) принцип комплексності, що передбачає разову фіксацію даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності;

8) принцип бюджетного методу управління, що є інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає бюджетування виробництва, реалізації та фінансування підрозділів, а також підприємства загалом;

9) принцип залежності, який полягає в тому, що до різних альтернативних рішень відносять тільки ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору;

10) принцип причинності, який полягає в тому, що до собівартості продукції треба відносити тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції;

11) принцип взаємозв'язку ґрунтується на тому, що управлінський облік включає не лише облік затрат, але і планування, контроль, аналіз, регулювання; всі ці функції реалізуються одночасно, в комплексі та взаємозв'язку;

12) принцип «різна собівартість для різних цілей» означає, що залежно від мети, тобто для прийняття конкретних управлінських рішень, використовується різна інформація для формування собівартості, саме тому і вартісний розмір собівартості буде різний.

Основні цілі управлінського обліку полягають у наданні інформації для калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), планування, контролю, оцінки та безперервного вдосконалення діяльності підприємства, прийняття управлінських рішень. Тобто інформація управлінського обліку повинна надавати можливість менеджерам визначати перспективи подальшого розвитку підприємства, вирішувати проблеми й оцінювати успішність діяльності.

Відповідно до цілей визначаються і функції управлінського обліку:

1) інформаційна – забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень;

2) комунікаційна – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління;

3) контрольна – здійснення оперативного контролю й оцінки результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому;

4) прогностична – забезпечення перспективного планування й координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності.

Деякі зарубіжні автори, наприклад Алан Апчерч, дають більш узагальнений перелік функцій. Зокрема він вважає, що основними функціями управлінського обліку є [10]:

1) ведення рахунків, під якими він розуміє здійснення обліку фінансових даних (зокрема, витрат) з метою надання корисної інформації керівництву;

2) привертання уваги керівництва до ключових проблем шляхом надання йому відповідної звітності з ключових аспектів діяльності, наприклад звітів про виконання кошторисів, що допомагає адміністрації концентрувати увагу на важливих питаннях і вирішувати їх швидко й ефективно;

3) розв'язання проблем шляхом розробки найефективніших методів дій на основі кількісної оцінки позитивних і негативних наслідків можливого варіанта рішень.

Межа, яка розділяє названі функції, настільки розмита, що не дозволяє досить однозначно ідентифікувати кожну з них. Як правило, всі три функції присутні в будь-якому елементі управлінської облікової інформації, але співвідношення між ними визначається конкретними обставинами.

Висновки. Таким чином управлінський облік є надзвичайно важливою складовою всієї облікової системи будь-якого підприємства. Його інформаційною базою виступають всі потоки інформації, які формуються у процесі ведення виробничого, фінансового, податкового та статистичного видів обліків. Це є внутрішній облік підприємства, надзвичайно індивідуальний (зокрема у методичному забезпеченні) і конфіденційний, основне призначення якого задовольнити інформаційні потреби управлінського персоналу господарюючого суб'єкта.

Література

1. Голов С. Ф., Єфименко В. І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: Автосервіс, 1996. – 543 с.
2. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
3. Управленческий учет: Учеб. пособ. / Под ред. А. Д. Шереметова. – М.: РБК-Пресс, 1999. – 512 с.
4. Пушкар М.С. Управлінський облік. – Тернопіль: «Поліграфіст» ЛТД, 1995. – 164 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посібник для студ. спец. 7.050106 «Облік і аудит». – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет. К.: Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
7. Управленческий учёт / Аткинсон Энтони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С.: Пер. с англ. – 3-е изд. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
8. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
9. Панков В.А., Слєцьких С.Я., Михайличенко Н.М. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 112 с.
10. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – №9. – С. 3 – 8.
11. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 952 с.

Надійшла 09.02.2010

УДК 657.1

О. М. ЄРЕМЯН

Херсонський національний технічний університет

ОСНОВНІ АСПЕКТИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ПЛАТНИХ ПОСЛУГ ВИЩОГО НАВЧАЛЬНОГО ЗАКЛАДУ

Розглянуто теоретичні аспекти формування і обліку спеціального фонду бюджетних установ – вищих закладів освіти. Основну увагу зосереджено на системі обліку та запропоновано удосконалену методику обліку платних освітніх послуг.

The theoretical aspects of forming and account of the special fund of budgetary establishments are considered – higher establishments of education. Basic attention concentrated on the system of account and the improved method of account of requiring payment educational services is offered.

Ключові слова: фонд бюджетних установ, вищий заклад освіти.

Вступ. Ринкова трансформація економіки вимагає теоретичного переосмислення та практичного удосконалення форм і методів фінансового забезпечення розвитку сфери освіти економічної системи держави. Загальноприйнятим є теоретичне положення про пріоритетну роль держави не тільки у фінансовому забезпеченні розвитку освіти, а й в активному регулюванні нею механізму надання освітніх послуг з метою досягнення оптимізації різних джерел фінансування. Проблема ефективного використання фінансових ресурсів повною мірою стосується бюджетних установ – вищих закладів освіти. При розробці механізму сучасних фінансово-економічних відносин бюджетних установ – вищих закладів освіти – в нинішніх умовах суттєвим є питання формування, розподілу і використання фінансових ресурсів, важливою складовою яких є кошти спеціального фонду.

Розвиток бюджетних установ, зокрема вищих закладів освіти, потребує удосконалення засобів інформаційного забезпечення цієї сфери діяльності. За цих умов розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку бюджетних установ – вищих закладів освіти – набуває особливої актуальності.