

УДК 657.1:339.92

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ

КОЦЕРУБА Н., аспірант кафедри фінансового аналізу  
і контролю КНТЕУ

Трансформація вітчизняної економіки, спрямована на розвиток ринкових відносин та інтеграцію у світове співтовариство, визначає принципово нові завдання щодо підвищення рівня управління суб'єктами підприємницької діяльності, реалізація яких можлива лише на ґрунті створення ефективної системи антикризового менеджменту. Ринкові економічні відносини створюють необхідні умови для позитивних зрушень в інформаційній системі управління, важливою складовою яких є внутрішньогосподарський облік. Нині поступово змінюється обліковий механізм: контрольна функція бухгалтерського (фінансового) обліку, що домінує в плановій економіці, поступається місцем функціям інформаційного забезпечення системи управління, значна частина яких реалізується у сфері внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Особливої актуальності проблема формування єдиної концепції внутрішньогосподарського обліку набуває в контексті світової економічної інтеграції.

Питання організації та методики внутрішньогосподарського обліку постійно привертають увагу фахівців. Висвітленню проблеми присвячено праці вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема Є. Добровольського, М. Корецького, Л. Нападовської, М. Скібіцького, П. Хорвата [1–5] та ін. Огляд літературних джерел з досліджуваної проблеми свідчить про суттєву розбіжність поглядів щодо концептуальної основи внутрішньогосподарського обліку, його місця та ролі в системі антикризового управління підприємством в умовах глобалізації.

Метою статті є уточнення концептуальних положень організації внутрішньогосподарського обліку в умовах інтеграції до світової економіки. Об'єктом дослідження є трансформація внутрішньогосподарського обліку підприємства в цьому контексті. Предмет дослідження – концептуальні засади внутрішньогосподарського обліку в інформаційній системі антикризового управління.

Щодо управління будь-яке підприємство, у тому числі й підприємство роздрібною торгівлі, є економічною системою, яку характеризує сукупність взаємопов'язаних рівнів та елементів (підсистем), і якій притаманне багатоцільове функціонування. На відміну від закритої

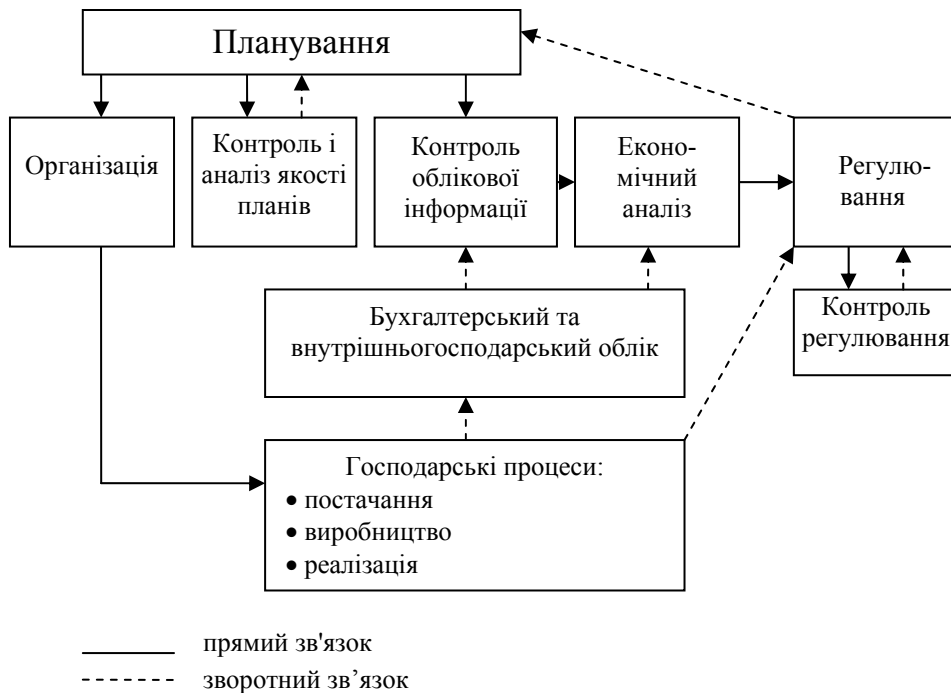
системи з фіксованими межами функціонування та незначною залежністю від впливу зовнішнього середовища, якою можна знехтувати, будь-яке підприємство представляє собою відкриту систему, необхідною умовою існування якої є обмін з оточуючим середовищем матеріальними та інформаційними продуктами. Складність управління суб'єктом господарської діяльності, яким є підприємство, полягає у його двоїтій характеристиці як відкритої системи. З одного боку, це штучна система, створена для досягнення відповідних цілей. Отже, цілі є важливими параметрами підприємства як відкритої економічної системи і визначають напрями його розвитку. З іншого боку, штучно створена відкрита економічна система (підприємство) не може працювати без людей, кожен з яких є еволюційною системою і, крім загальних цілей, притаманних підприємству, має власні цілі, що інколи суперечать загальним. До того ж, постійно перебуваючи під впливом оточуючого середовища, відкрита економічна система є вразливою до будь-яких зовнішніх змін. Вплив зовнішнього середовища та суб'єктивних внутрішніх чинників посилює фактори невизначеності у діяльності підприємства, що може призвести до утворення кризових ситуацій. Попри важливу властивість відкритої економічної системи, якою є її адаптивність до зовнішніх та внутрішніх змін, така система вимагає постійного нагляду та регулювання, яке неможливо уявити без створення сучасної інформаційної системи антикризового спрямування, що об'єднала б зовнішні та внутрішні потоки інформації та стала основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Критерієм ефективності управління є нерівність, за якою вихідні характеристики системи мають перевищувати її вхідні характеристики, отже у процесі перетворення матеріальних і трудових ресурсів (входів) з'являються додаткові прибуток, соціальний ефект тощо (виходи), і на цій основі утворюється додаткова вартість входів.

Деталізація управління за основними функціями дозволяє докладно розглянути інформаційні шляхи, які забезпечують прямі та зворотні зв'язки між суб'єктом та об'єктом у системі управління господарськими процесами підприємства (рис. 1).

Здійснюючи стратегічне й оперативне управління підприємством, управлінські підрозділи використовують інформацію, джерелами якої є планування, облік, аналіз і контроль. Послідовність використання інформаційних джерел визначається через часовий вектор: планування зазвичай передує звітному періоду, у якому здійснюються облік, аналіз і контроль результатів діяльності.

*Планування* визначає цільові орієнтири діяльності підприємства й обґрунтовує обмежуючі кількісні параметри щодо досягнення цілей. Відповідно до розроблених планів здійснюється функція організації господарських процесів, до яких належать постачання, виробництво та реалізація. На цьому ж рівні має бути забезпечено контроль якості планів.



**Рис. 1. Система управління господарськими процесами підприємства**

*Облік* формує уявлення суб'єкта управління щодо ситуативного розвитку підприємства. Йому передують функції організації господарських процесів. Разом із тим, забезпечуючи зворотний зв'язок із суб'єктом управління, облік є основним джерелом фактографічної інформації, на застосуванні якої ґрунтується реалізація всіх інших інформаційних функцій управління, у тому числі й планування (плани наступних періодів та коригування планів).

*Аналіз* повідомляє про результати діяльності та перспективи зростання підприємства. На цей час існують підходи до побудови інформаційного забезпечення, згідно з якими аналіз віднесено до облікової системи, в якій він відіграє роль однієї з функцій внутрішньогосподарського обліку. У цьому підході є сенс, оскільки контроль як наступне джерело інформації використовує, поряд з обліковими і плановими даними, дані економічного аналізу. До того ж виокремлення аналізу в самостійну функцію управління суттєво збільнює інформаційний потенціал внутрішньогосподарського обліку. Одним із аргументів є також те, що персонал планово-аналітичних служб підприємств роздрібної торгівлі на цей час не завжди може правильно інтерпретувати інформацію, яка надходить з облікових джерел.

*Контроль* формує дані щодо відхилення економічних показників від встановлених підприємством стандартів контролю (планових і

нормативних показників, різноманітних критеріїв оцінки досягнутих результатів тощо). Особлива роль належить внутрішньогосподарському контролю, який з певною мірою припущення можна розглядати як продовження внутрішньогосподарського обліку.

За результатами аналізу і контролю ухвалюються управлінські рішення щодо усунення суттєвих відхилень фактичних показників від стандартів контролю, оцінюється вплив факторів на підсумкові показники, у разі необхідності здійснюється коригування планових показників. Контрольно-аналітичні джерела створюють інформаційну основу стратегічного та оперативного планування діяльності підприємства.

Щоб вихідні характеристики відкритої економічної системи підтримувались на заданому рівні, структури оперативного управління забезпечуються прямим і зворотнім зв'язком із керованим об'єктом. Сукупність прямих і зворотних зв'язків об'єднує окремі джерела інформації в єдину інформаційну систему управління. Прямий зв'язок слугує для передачі інформації, що має характер команди, якою до керованого об'єкта доводяться прийняті управлінські рішення. Зворотний зв'язок забезпечує оперативний контроль виконання команд. Разом із тим, зі зворотнім зв'язком до органів управління надходить оперативна інформація щодо зміни параметрів керованого об'єкта внаслідок виконання або невиконання команди. Завдяки зворотному зв'язку суб'єкт управління отримує інформацію про фактичний стан керованої системи, що дозволяє йому визначити досягнуті результати, виявити відхилення від цільових орієнтирів і оцінити пов'язані з цим небажані наслідки. Забезпечення оперативного зворотного зв'язку значною мірою залежить від рівня організації внутрішньогосподарського обліку і контролю.

Внутрішньогосподарський облік є основним джерелом формування первинної інформації щодо підприємства як об'єкта управління. Спрямування внутрішньогосподарського обліку на забезпечення різноманітних інформаційних потреб господарюючого суб'єкта є причиною існування відмінних підходів до його організації. Інтеграційні процеси у світовій економіці визначають основні вимоги до створення інформаційних систем, що їх обслуговують. Облікова система як основне джерело економічної інформації є ключовою ланкою інформаційної системи управління підприємством. Таке положення обліку в системі управління призводить до необхідності узгодження облікової політики з інформаційними потребами зовнішнього оточення.

На момент становлення внутрішньогосподарського обліку як самостійної функції управління, його побудова здійснювалась за ознакою інтеграції до бухгалтерського обліку [1, с. 49–50]: інтегровані системи побудовано відповідно до концептуальних засад бухгалтерського обліку, а автономні формуються за концепцією, принципово відмінною від концепції бухгалтерського обліку. Застосування інтегро-

ваної або автономної системи внутрішньогосподарського обліку залежить від багатьох чинників, зокрема інформаційних потреб управління. Вони принципово відрізняються за своєю організацією та методичним забезпеченням, разом із тим, в умовах посилення інтеграційних процесів, у економіці стали очевидними недоліки кожної з цих концепцій.

Інтегрована система внутрішньогосподарського обліку ґрунтується на континентальній концепції, яка передбачає відображення внутрішньооблікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку, тобто інтегрує внутрішньогосподарський облік у систему бухгалтерського обліку на основі деталізації даних бухгалтерського обліку за окремими структурними підрозділами шляхом відкриття відповідних аналітичних рахунків, а також на основі введення до плану рахунків спеціальних розділів, призначених для рахунків внутрішньогосподарського обліку. Інтеграція суттєво обмежує реалізацію таких надзвичайно важливих для антикризового управління функцій внутрішньогосподарського обліку, як аналітична та прогнозна.

Основні недоліки інтегрованої системи внутрішньогосподарського обліку:

- орієнтація на бухгалтерський облік і, як наслідок, обмеженість інформації потребами бухгалтерського обліку;
- недостатнє використання сучасних методів аналізу та прогнозування у підготовці інформації для обґрунтування управлінських рішень;
- надання переваги обліку затрат при недостатній увазі до розрахунків і обґрунтування величини доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що призводить до обмеження інформації щодо операційних ризиків і негативно впливає на ефективність заходів запобігання кризовим загрозам.

Автономна система внутрішньогосподарського обліку базується на англо-американській концепції, яка вимагає абсолютної незалежності внутрішньогосподарського обліку від організаційних і концептуальних засад бухгалтерського (фінансового) обліку. Автономна система закладає підвалини перетворення внутрішньогосподарського обліку на процес пошуку і обґрунтування альтернативних управлінських рішень і затверджує принципову відмінність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку від бухгалтерського (фінансового) обліку.

Той факт, що автономна система внутрішньогосподарського обліку не є інтегрованою у бухгалтерський облік, не означає її абсолютної відокремленості в інформаційній системі антикризового управління. Інтеграція автономної системи внутрішньогосподарського обліку в єдину інформаційну систему антикризового управління здійс-

нюється на принципах рівності та взаємодії з іншими складовими інформаційної системи. На сьогодні існують два незалежні підходи до побудови автономної системи внутрішньогосподарського обліку.

*Перший* передбачає розширення загальної системи внутрішньогосподарського обліку шляхом введення до неї таких функцій управління, як нормування, планування, бухгалтерський (фінансовий) облік, аналіз, внутрішньогосподарський контроль, прогнозування. Застосування такого підходу призводить до поглинання внутрішньогосподарським обліком всіх основних функцій управління, зокрема й ухвалення управлінських рішень. Створення такої облікової системи занадто централізує проходження інформації від місць її виникнення до місця кінцевого використання. Крім того, внутрішньогосподарський контроль, інтегрований до автономної системи внутрішньогосподарського обліку, втрачає набутий у процесі розвитку статус самостійної функції управління, що негативно впливає на його ефективність щодо контролю облікових систем.

*Другий* підхід сформувався як відповідь на вимоги до інформаційних систем, обумовлені потребами інтеграційних процесів, що відбуваються у світовій економіці. Він ґрунтується на входженні автономного внутрішньогосподарського обліку до інформаційної системи антикризового управління нарівні з такими функціями, як нормування, планування, бухгалтерський (фінансовий) облік, аналіз, внутрішньогосподарський контроль, прогнозування.

Концептуальні засади об'єднання інформаційних функцій управління обумовлюються специфікою діяльності суб'єктів економіки і можуть мати суттєві відмінності. Однак основною метою створення таких систем в сучасних умовах є не тільки встановлення інформаційних взаємозв'язків між керівниками і персоналом структурних та функціональних підрозділів підприємства, а й забезпечення взаєморозуміння із зовнішніми суб'єктами економіки.

Нині найбільш поширеною концепцією єдиної інформаційної системи є концепція контролінгу. Розподіл функцій у ній не виключає застосування у внутрішньогосподарському обліку планових, аналітичних і контрольних розрахунків відповідно до цілей і завдань антикризового управління.

Термін "контролінг" має досить багато тлумачень: від ототожнення з внутрішньогосподарським обліком до визначення як концепції синтезу внутрішньогосподарського обліку, планування, аналізу і контролю [2, с. 31–45; 3, с. 484]. При цьому внутрішньогосподарський облік розглядається як система збирання та обробки внутрішньої інформації економічного характеру щодо активів, власного капіталу і зобов'язань, доходів і витрат, надходжень і видатків коштів за центрами відповідальності. Отже, інформація внутрішньогосподарського обліку за умови накопичення протягом звітного періоду і відпо-

відного узагальнення придатна як для складання, так і для перевірки балансу, звіту про фінансові результати та звіту про рух грошових коштів. Такий підхід ґрунтується на інтеграції внутрішньогосподарського обліку в систему бухгалтерського обліку, привносячи недоліки інтегрованої системи внутрішньогосподарського обліку в систему контролінгу і, на думку автора статті, не дозволяє повною мірою забезпечити потреби стратегічного та оперативного антикризового управління шляхом реалізації позитивних функцій внутрішньогосподарського обліку. Тим більше, що необхідність урахування кризових чинників ринкової економіки вимагає від внутрішньогосподарського обліку створення інформаційної бази щодо процесів, які не є предметом бухгалтерського обліку: вплив зовнішнього середовища на формування і використання ресурсного потенціалу підприємства та на результати його діяльності; оцінка та передбачення (планування, прогнозування) впливу зовнішніх та внутрішніх кризових чинників на результати діяльності та фінансовий стан підприємства; формування поточних і капітальних затрат на основі бюджетування; створення збалансованої системи показників як інструменту стратегічного й оперативного планування; застосування порівняльного конкурентного аналізу (бенчмаркінгу); забезпечення безперервного планування.

Найбільш прийнятним є визначення контролінгу, надане П. Хорватом, згідно з яким контролінг є комплексною міжфункціональною концепцією управління, метою якої є координація систем планування, контролю та інформаційного забезпечення [4, с. 24]. Отже, попри те, що П. Хорват виводить планування і контроль за межі інформаційного забезпечення, з чим не можна погодитись, він розглядає контролінг саме як інформаційну систему управління. Слід відзначити як особливо важливе для розуміння концепції контролінгу те, що його метою є координація всіх інформаційних систем. Скоріше за все, обмеживши інформаційне забезпечення обліковою системою, П. Хорват мав на увазі первинну облікову інформацію, яка накопичується, систематизується і узагальнюється переважно в облікових джерелах. Зважаючи на викладене, доцільно запропонувати визначення контролінгу як комплексної міжфункціональної концепції управління підприємством в умовах світової економічної інтеграції, створеної з метою координації систем планування, бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку і контролю. Таким чином, структура контролінгу дозволяє відобразити взаємопов'язані інформаційні функції управління, послідовність яких визначається процесом формування інформаційних потоків: планування (створення планової інформації на звітний період на основі використання обліково-аналітичної та контрольної інформації попереднього періоду), облік (збирання і накопичення інформації щодо функціонуючого об'єкта управління), аналіз (систематизація та оцінка переважно облікової інформації), контроль

(порівняння фактичних даних зі стандартами контролю, до яких можуть належати планові, нормативні або попередні значення контрольованих показників).

Хоча у структурі контролінгу (рис. 2) обліку відведено друге місце, це не є підставою вважати його вторинною функцією управління, роль якої вичерпується забезпеченням зворотного зв'язку. При визначенні місця обліку в інформаційній системі треба зважити на те, що всі внутрішні інформаційні потоки підприємства, у тому числі й планові, мають своїм джерелом саме облікову інформацію. Обґрунтовуючи первинність обліку в інформаційному забезпеченні системи управління, російські фахівці характеризують облік як "особливу функцію управління, зміст якої полягає у формуванні уявлення про ситуацію", наполягаючи, що "саме ця функція передуює здійсненню всіх інших", і додаючи, що навіть при реєстрації підприємства можна скласти баланс: Статутний капітал (пасив) – Майно (актив) [5, с. 31].



**Рис. 2. Структурна побудова контролінгу як комплексної міжфункціональної концепції управління підприємством**

У сучасних умовах проблеми організації та методології внутрішньогосподарського обліку і контролю у системі антикризового управління розглядаються на базі основоположного принципу контролінгу стосовно координації інформаційних функцій управління і спрямування їх на забезпечення інтеграційних процесів ринкової економіки.

Загальнооблікова система торговельного підприємства забезпечує систематичний облік руху товарів і пов'язаних з цим змін показників, що характеризують результати діяльності та економічний потенціал підприємства. Отримана облікова інформація піддається систематизації, узагальненню, віднесенню на окремі об'єкти управління, а також оцінці, орієнтованій на прийняття рішень.



Оброблена таким чином інформація використовується у двох напрямках:

- забезпечення інформаційних потреб підприємства для підтримки внутрішнього процесу ухвалення та реалізації рішень (цей напрям характеризується використанням облікової інформації як інформаційної основи контролю, планування, координування, регулювання, мотивації тощо);
- забезпечення потреб зовнішніх користувачів інформації відповідно до законодавства (публічна інформація) або з метою презентації підприємства керівництвом.

Відповідно до цих напрямів використання інформації система обліку розподіляється на внутрішню та зовнішню. Зовнішня система обліку (бухгалтерський облік) відображає фінансові відносини підприємства з його оточенням. Внутрішня (внутрішньогосподарський облік) спрямована на вирішення таких завдань, як розрахунок затрат і обсягів виробництва, оцінка економічної ефективності діяльності підприємства у майбутньому на основі планових та інвестиційних розрахунків, створення внутрішньої статистики як інформаційної основи оперативного і стратегічного управління підприємством.

В аспекті управління підприємством, пріоритетною є саме внутрішня система обліку, яка базується на зовнішній системі. Отже, в управлінні підприємством поєднання внутрішнього та зовнішнього обліку передбачає використання у внутрішньогосподарському обліку інформації бухгалтерського обліку, а не навпаки: не бухгалтерський облік ґрунтується на узагальненій інформації внутрішньогосподарського обліку, що невідворотно обмежило б сферу застосування останнього, а внутрішньогосподарський облік у разі потреби використовує інформацію бухгалтерського обліку, деталізуючи та обробляючи її відповідно до потреб управління.

Таким чином, сучасна організація облікової системи має ґрунтуватись на використанні автономної системи внутрішньогосподарського обліку, завдання якого, виходячи за межі суто облікових, полягають у наданні кількісних характеристик процесу виробництва продукції (реалізації товарів та послуг), контролі економічної ефективності, прогнозуванні стратегічних показників та плануванні поточної діяльності. В умовах ринкової економіки важливим завданням внутрішньогосподарського обліку є інформаційне забезпечення системи антикризового управління, зокрема щодо оцінки можливого впливу зовнішніх та внутрішніх кризових чинників на результати діяльності та фінансовий стан підприємства.

Разом із тим, зміни у світовій економіці призвели до того, що концепція повного розмежування облікових систем втрачає свої позиції, поступаючись місцем концепції єдиної інформаційної системи на основі гармонізації всіх її елементів: обліку, контролю і планування.

Основними причинами концептуальних змін в організації внутрішньогосподарського обліку, інтегрованого до єдиної інформаційної системи, є орієнтація суб'єктів підприємництва на міжнародні правила ведення обліку, стандартизація фінансової звітності, глобалізація ринків товарів та послуг, утворення концернів. Важливою причиною є також орієнтація підприємств на ринки капіталу, які спрямовують зусилля на забезпечення зростаючої потреби інвесторів у різноманітній інформації.

Отже, змінюється напрям і складові інтегрування. Автономна система внутрішньогосподарського обліку інтегрується в єдину інформаційну систему антикризового управління, створюючи тим самим необхідні умови для запровадження контролінгу як комплексної міжфункціональної концепції управління.

Гармонізація облікових систем має на меті досягнення максимальної ідентичності об'єктів та періодів звітності, вартісних показників, ієрархії та цільового спрямування показників успішності тощо [4, с. 48]. Законодавче нормування системи бухгалтерського обліку є причиною того, що гармонізація облікових систем ґрунтується на адаптації внутрішньогосподарського обліку до жорстко регламентованих положень бухгалтерського обліку. Для того, щоб інформація стосовно матеріальних ресурсів торговельного підприємства, які відображено системою бухгалтерського обліку як придбані, оплачені та документально зафіксовані, була використана для розрахунку затрат і обсягів реалізації товарів і послуг у системі внутрішньогосподарського обліку необхідно виходити з єдиного показника, що характеризує вартість придбаних ресурсів.

Однією з ключових передумов гармонізації облікових систем є необхідність створення єдиного банку даних, у якому одна й та сама одиниця обліку використовується для досягнення різних цілей антикризового управління. Гармонізація систем обліку забезпечує єдине тлумачення показників результативності як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами інформації. Концептуальні та оціночні положення міжнародних стандартів обліку, відповідно до концепцій виробничо-економічної теорії, створюють необхідні умови для реальної оцінки економічної вартості підприємства на основі застосування ринкових показників вартості активів і капіталу, уникаючи використання для такої оцінки показників затрат на придбання активів або виробничої собівартості (це не означає, що внутрішньогосподарський облік має відмовитись від цих показників). Диференціація рахунків бухгалтерського обліку в системі внутрішньогосподарського обліку здійснюється шляхом застосування розгалуженої системи субрахунків, створення додаткових рахунків і субрахунків, а також доповнення програмних продуктів відповідними атрибутами і кодами [5, с. 344]. Доповнення і розширення інформаційної бази у внутрішньогосподарському обліку дозволяють отримати значно більше даних щодо об'єктів обліку методом прямого рахунку, не застосовуючи проміжної

вибірки. Це можуть бути рахунки, відкриті на кожного постачальника товарів, або клієнтські рахунки, які вже на цей час запроваджено на великих підприємствах роздрібної торгівлі.

Побудова внутрішньогосподарського контролю відповідно до його місця в системі управління ґрунтується на застосуванні облікової інформації та даних стратегічного й оперативного планування як бази порівняння фактографічної облікової інформації.

Координація внутрішньогосподарського обліку і контролю з функціями бухгалтерського обліку та планування в системі антикризового управління забезпечується єдиним цільовим спрямуванням на попередження та усунення негативного впливу кризових чинників у діяльності підприємства. Отже, внутрішньооблікова інформація локалізує небезпечні зони та дозволяє кількісно оцінити вплив кризових чинників у операційній, інвестиційній та фінансовій діяльності. Внутрішньогосподарський контроль встановлює величину відхилень фактографічних показників від стандартів контролю та визначає ступінь і суттєвість впливу щодо ймовірності настання подій, які можуть бути оцінені як кризові. На основі інформації внутрішньогосподарського обліку і контролю у системі планування розробляються планові заходи, спрямовані на усунення негативного впливу кризових чинників та здійснюється відповідне коригування стратегічних і поточних планів.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападовська. — К. : Книга, 2004. — 544 с.
2. *Корецький М. Х.* Управлінський облік : навч. посіб. / М. Х. Корецький, Н. В. Даций, Л. В. Пельтек. — К. : Центр уч. л-ри, 2007. — 296 с.
3. *Скібіцький М. О.* Антикризовий менеджмент : навч. посіб. / М. О. Скібіцький. — К. : Центр уч. л-ри, 2009 — 568 с.
4. *Хорват П.* Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / П. Хорват ; пер. с нем. — М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. — 269 с.
5. *Бюджетирование: шаг за шагом* / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков и др. — СПб. : Питер, 2009. — 448 с.