

Список використаної літератури

1. Хилер Р. Экономические основы маркетинга / Роджер М. Хилер, Эдвард К. Чанг // Маркетинг / под ред. М. Бейкера. – СПб.: Питер, 2002. – С. 35–53.
2. Lancaster K.J. A New Approach to Consumer Theory / Kelvin J. Lancaster // Journal of Political Economy. – Apr. 1966. – Vol. 74. – № 2. – P. 132–157.
3. Ламбен Ж.-Ж. Менеджмент, ориентированный на рынок / Жан-Жак Ламбен. – Классика МБА. – СПб: Питер, 2008. – 800 с.
4. Хулей Г. Позicionирование / Грахам Дж. Хулей // Маркетинг / под ред. М. Бейкера. – СПб.: Питер, 2002. – С. 394–402.

Отримано 10.02.2010.

УДК 657.1

М.В. Куцинська, Г.О. Король

ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ КОМПЛЕКСУ ПРИНЦИПІВ ТА КОМПЛЕКСУ МЕТОДІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

На основі дослідження літературних джерел та власного логічного аналізу сформовано комплекс принципів та комплекс методів управлінського обліку, реалізація яких дозволить створити наукову базу для забезпечення менеджерів різних рівнів управління якісною інформацією для прийняття управлінських рішень.

На основе исследования литературных источников и собственного логического анализа сформированы комплекс принципов и комплекс методов управленческого учета, реализация которых позволит создать научную базу для обеспечения менеджеров разных уровней руководства качественной информацией для принятия управленческих решений.

On the basis of research of literary sources and own logic analysis the complex of principles and complex of methods of administrative accounting are formed, realization of which will allow to create a scientific base for providing of managers of different levels of managing high-quality information for acceptance of administrative decisions.

управлінський облік, принципи, припущення, вимога, метод, функція управління

Сьогодні управлінський облік є важливим засобом, який дозволяє підвищити оперативність та якість рішень, що приймаються менеджерами на різних рівнях управління організацією. Досягнення мети, успішне вирішення завдань і виконання функцій управлінського обліку можливе лише в умовах усвідомлення та дотримання сукупності принципів, реалізація яких за допомогою різних методів дозволить забезпечити керівників всіх рівнів управління якісною інформацією. Отже, для формування комплексу принципів та комплексу методів управлінського обліку необхідно дослідити думки науковців щодо цих питань і узагальнити їх шляхом логічного аналізу.

Метою дослідження є формування комплексу принципів та комплексу методів управлінського обліку, реалізація яких дозволить створити наукову базу для забезпечення менеджерів різних рівнів управління якісною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Для формування комплексу принципів управлінського обліку необхідно проаналізувати формулювання та сутність принципів, наведених в науковій літературі. Так, у [1] наведено такі принципи управлінського обліку: відокремленість; безперервність; порівнянність; повнота; своєчасність; періодичність; економічність. Ці принципи управлінського обліку доцільно поділити на дві групи: перші три принципи віднести до принципів-припушень, інші – до принципів-вимог. Виходячи з формулювань понять «припушення» та «вимога», можна сказати, що перша виділена група принципів притаманна функціям управлінського обліку досить умовно залежно від існуючих об'єктивних обмежень. Стосовно принципів-вимог доцільно відзначити, що їх дотримання є обов'язковим при виконанні функцій управлінського обліку. При цьому до функцій управлінського обліку відносять: збір, накопичення, обробку, перевірку, узагальнення та інтерпретацію відповідної інформації, яка необхідна для вирішення завдань управлінського обліку. Виходячи з цього, слід провести аналіз сутності принципів управлінського обліку, наведених у [1]. Так, принцип відокремленості є одним з базових та стосується принципів-припушень, тобто відокремленість є умовною, оскільки будь-який об'єкт управління має тісний зв'язок із зовнішнім середовищем. Принцип безперервності також доцільно віднести до принципів-припушень, оскільки безперервність теж є умовною, оскільки належить не до всіх функцій управлінського обліку. Отже, це формулювання слід доповнити й викладати як принцип безперервності формування даних. Принцип порівнянності доцільно уточнити як принцип порівнянності показників і також віднести до принципів-припушень, оскільки передбачається, що обрані в обліковій політиці методологічні підходи будуть застосовуватись протягом довгострокового періоду, але зміна цих підходів взагалі можлива. Принцип повноти слід доповнити і формулювати як принцип повноти інформації та віднести його до принципів-вимог. Слід зауважити, що в переліку принципів, наведених в [1], немає принципу надійності інформації. У той же час, для прийняття обґрунтованих управлінських рішень інформація повинна бути не лише повною, а ще й об'єктивною, надійною. Цей принцип належить до принципів-вимог, оскільки є обов'язковим при виконанні функцій управлінського обліку. Наведений у роботі [1] принцип своєчасності слід доповнити й сформулювати як принцип своєчасності надання інформації та віднести також, як принципи повноти та надійності інформації, до принципів-вимог. Принцип економічності, згідно з [1], передбачає, що інформаційний обмін обліково-управлінськими даними повинен приносити організації користь у вигляді зменшення витрат. Однак поняття ефективності у відношенні до поняття економічності є більш узагальнюючим. У зв'язку з цим замість принципу економічності доцільно прийняти принцип ефективності функціонування системи управлінського обліку, виконання якого є обов'язковим, тому його слід віднести до принципів-вимог.

У [2] подаються такі принципи управлінського обліку: оперативність надання інформації; конфіденційність надання інформації; гнучкість системи управлінського обліку; економічність наданої інформації; делегування відповідальності та мотивація виконавців; управління за відхиленнями; контрольованість показників внутрішньої звітності. Ці принципи охоплюють майже всі функції управління, однак слушним є виділення

тільки тих принципів, на яких безпосередньо базується виконання функцій управлінського обліку, залишаючи інші принципи системі менеджменту організації. Це, в першу чергу, стосується принципів, які пов'язані з реалізацією таких функцій, як планування, організація та мотивація. Серед перелічених у [2] до таких принципів відносять такі: делегування відповідальності та мотивація виконавців; управління за відхиленнями; контрольованість показників внутрішньої звітності. Щодо принципу оперативності, то автор роботи [2] вважає, що цей принцип передбачає послаблення вимог до повноти та надійності інформації на користь її оперативності. З цим неможливо погодитись, оскільки наведений вище принцип своєчасності превалює над принципом оперативності за своєю сутністю, та не завжди оперативна інформація виявляється корисною для прийняття рішень, оскільки може бути не досить повною і надійною. Формулювання принципу конфіденційності наданої інформації та віднесення його до принципів-вимог є важливим, оскільки за ознакою конфіденційності інформації управлінський облік суттєво відрізняється від фінансового та податкового. Принцип корисності наданої інформації є принципом-вимогою. Принцип гнучкості системи управлінського обліку не потребує відокремленого формулювання, оскільки є її невід'ємною характерною ознакою.

У дослідженнях [3] та [4] виділено такі принципи управлінського обліку: безперервність діяльності підприємства; використання єдиних для планування та обліку одиниць виміру; оцінка результатів діяльності підрозділів підприємства; спадкоємність та багаторазове використання первинної та проміжної інформації в цілях управління; формування показників внутрішньої звітності; повнота та аналітичність; періодичність. Принцип використання єдиних одиниць виміру для планування й обліку є очевидним та не потребує окремого формулювання. Оцінку результатів діяльності підрозділів організації за її сутністю можна вважати не принципом, а, скоріше, заходом щодо підвищення ефективності функціонування системи управлінського обліку, що деяким чином враховано у відповідному принципі, і тому його відокремлювати недоцільно. Такі принципи, як спадкоємність та багаторазовість використання первинної та проміжної інформації, а також принцип формування показників внутрішньої звітності, не потребують окремого формулювання та є очевидними.

Заслужовує на увагу підхід до завдань управлінського обліку, зокрема виконання аналітичних робіт, наведений в дослідженні [5]. Автори вважають, що необхідною умовою виконання аналітичних робіт є дотримання аналітичної культури. Цю думку можна поширити і на управлінський облік взагалі і сформулювати такий принцип управлінського обліку, як дотримання обліково-аналітичної культури. Під цим принципом слід розуміти сукупний стан відповідних здібностей, творчого потенціалу, теоретичних і практичних знань, вмінь та навичок фахівця, які реалізуються в формах проведення безпосередньо обліку, перевірки і аналізу при підготовці інформації для прийняття управлінських рішень.

За результатами проведеного аналізу літературних джерел необхідно встановити відповідність сформульованих принципів-припущень та принципів-вимог управлінського обліку його функціям. Зв'язок принципів і функцій управлінського обліку наведено на рис. 1.

Принципи управлінського обліку		Принципи-вимоги					
Функції управлінського обліку	Принципи-припущення		Повноти наданої інформації	Надійності наданої інформації	Конфіденційності наданої інформації	Дотримання обліково-аналітичної культури	Ефективності функціонування системи управлінського обліку
	Безперервності формування облікових даних	Порівнянності показників					
Збір, накопичення, обробка інформації							
Перевірка інформації							
Узагальнення та інтерпретація інформації	Виокремленості		Своєчасності наданої інформації				

Рис. 1. Відповідність принципів управлінського обліку його функціям

Наступним етапом дослідження стало формування комплексу методів управлінського обліку. Очевидно, що в управлінському обліку використовуються загальнонаукові методи дослідження. Крім того, у ньому застосовуються методи суміжних наук, а також методи обліку, аудиту і аналізу. У працях науковців, присвячених управлінському обліку, указується, що він як самостійна наука сформувався достатньо пізно (кінець XIX – початок XX ст.). Тому можна припустити, що специфічні методи, притаманні лише управлінському обліку, виявити достатньо складно.

При систематизації методів управлінського обліку слід виокремити ті методи, які безпосередньо використовуються для виконання саме функції контролю, а не інших функцій управління, таких як планування, організація та мотивація. Оскільки мета досягається, а завдання управлінського обліку вирішуються при виконанні його функцій, то систематизацію методів управлінського обліку доцільно проводити відповідно до його функцій. Крім того, зрозуміло, що при тісному зв'язку двох або декількох методів між собою з метою виключення дублювання перевагу слід надавати більш узагальненому з точки зору спадкоємності наук методу. Очевидно, що вибір методів управлінського обліку має бути узгоджений з його принципами. У результаті такої систематизації може бути сформована комплексна система методів управлінського обліку.

Таким чином, підставою для включення методів до комплексної системи методів управлінського обліку є їх відповідність таким ознакам:

- а) використання методу має бути спрямованим на виконання функції контролю та не належати до виконання інших функцій управління;
- б) метод, який розглядається, має використовуватись при виконанні хоча б однієї з функцій управлінського обліку;
- в) відсутність дублювання методів у різних групах та вибір більш узагальненого з них з точки зору спадкоємності наук.

Результати відбору методів управлінського обліку відповідно до встановлених ознак наведено в табл. 1. У ній в графах 2–4 позначка «+» означає, що метод відповідає сформульованій ознаці відбору, позначка «-», що не відповідає; у графі 5 указується «так» при включенні методу до комплексної системи методів управлінського обліку, «ні» – при його відхиленні, «ні, включено раніше» – при його відхиленні в результаті невідповідності лише ознаці «в».

Таблиця 1

Відбір методів управлінського обліку за визначеними ознаками

Методи, джерело	Ознака відбору			Результат відбору
	«а»	«б»	«в»	
Загальнонаукові методи дослідження:				
– спостереження	+	+	+	так
– порівняння	+	+	+	так
– аналіз	+	+	+	так
– синтез	+	+	+	так
– індукція	+	+	+	так

Методи, джерело	Ознака відбору			Результат відбору
	«а»	«б»	«в»	
– дедукція	+	+	+	так
– аналогія	+	+	+	так
– моделювання	-	-	+	ні
– абстрагування	-	-	+	ні
– конкретизація	+	+	+	так
– експеримент	-	-	+	ні
Методи елементарної математики:				
– додавання	+	+	+	так
– вирахування	+	+	+	так
– множення	+	+	+	так
– ділення	+	+	+	так
– математичні функції	+	+	+	так
Класичні методи математичного аналізу:				
– математичне моделювання	-	-	-	ні
– диференціювання	-	-	+	ні
– інтегрування	-	-	+	ні
– варіаційний розрахунок	-	-	+	ні
– виробничі функції	+	+	-	ні, включено раніше
– методи вивчення сукупностей	+	+	+	так
Методи теорії ймовірностей:				
– методи комбінаторики	-	-	+	ні
– методи дисперсії випадкової величини	-	-	+	ні
– вибіркові методи	+	+	+	так
Методи статистики:				
– метод кореляційно-регресійного аналізу	+	+	+	так
– метод групувань	+	+	+	так
– метод узагальнюючих показників	+	+	+	так
– метод рядів розподілу	+	-	+	ні
– індексний метод	+	+	+	так
– метод середніх величин	+	+	+	так
– метод рядів динаміки	+	-	+	ні
– вибіркові методи	+	+	-	ні, включено раніше
Економетричні методи:				
– виробничі функції	+	+	-	ні, включено раніше
– методи «витрати-випуск»	+	+	+	так
– національне рахівництво	+	-	+	ні
Методи економічної кібернетики:				
– методи імітації	-	-	+	ні
– методи економічного моделювання	-	-	-	ні
– методи оптимізації	-	-	+	ні
– методи системного аналізу	+	+	+	так
Методи теорії фінансів:				
– методи врахування вартості грошей у часі	+	+	+	так
– метод трендового аналізу	-	-	+	ні
– метод аналізу фінансових коефіцієнтів	+	+	+	так
– метод оцінки інвестиційних проектів	-	-	+	ні
– методи розрахунку потоків грошових коштів	+	+	+	так

Методи, джерело	Ознака відбору			Результат відбору
	«а»	«б»	«в»	
Методи управління за функціями:				
а) методи планування:				
– розрахунково-аналітичний метод	-	-	+	ні
– експериментальний метод	-	-	-	ні
– звітно-статистичний метод	-	-	+	ні
– методи програмно-цільового планування	-	-	+	ні
б) методи організації:				
– методи організації праці	-	-	+	ні
– методи організації виробничого процесу	-	-	+	ні
– методи організації управління	-	-	+	ні
в) методи мотивації:				
– матеріальне заохочення	-	-	+	ні
– організаційні методи мотивації	-	-	+	ні
– морально-психологічне заохочення	-	-	+	ні
г) методи контролю, в тому числі за функціями:				
1) обліку:				
– документування	+	+	+	так
– інвентаризація	+	+	+	так
– оцінка	+	+	+	так
– калькулювання	+	+	+	так
– система рахунків	+	-	+	ні
– подвійний запис	+	-	+	ні
– балансове узагальнення	+	+	+	так
– звітність	+	+	+	так
2) аудиту:				
– методи суцільної перевірки	+	+	-	ні, включено раніше
– методи вибіркової перевірки	+	+	-	ні, включено раніше
– методи комбінованої перевірки	+	+	-	ні, включено раніше
– інспектування	+	+	+	так
– спостереження	+	+	-	ні, включено раніше
– підтвердження	+	+	+	так
– підрахунок	+	+	+	так
– запит	+	+	+	так
– документування	+	+	-	ні, включено раніше
– тестування	+	+	+	так
– анкетування	+	+	+	так
– оцінка	+	+	-	ні, включено раніше
– методи формування аудиторських висновків і результатів	+	+	+	так
– методи підготовки аудиторських звітів	+	+	+	так
3) аналізу:				
– порівняння	+	+	-	ні, включено раніше

Методи, джерело	Ознака відбору			
	«а»	«б»	«в»	
– абсолютних та відносних відхилень	+	+	+	так
– середніх величин	+	+	-	ні, включено раніше
– аналітичних таблиць	+	+	+	так
– групування	+	+	-	ні
– факторний аналіз	+	+	+	так
– балансовий метод	+	+	-	ні, включено раніше
– метод ланцюгових підстановок	+	+	-	ні, включено раніше

Оскільки при формуванні системи принципів управлінського обліку було пред'явлено вимогу відповідності функціям управлінського обліку, то правильність сформованого комплексу методів управлінського обліку можна перевірити, зіставляючи відібрані методи та сформульовані принципи управлінського обліку. У табл. 2 наведено фрагмент встановлення відповідності методів управлінського обліку його принципам.

Таблиця 2

Відповідність методів управлінського обліку його принципам

Принцип управлінського обліку	Методи управлінського обліку				
	Загальнонаукові методи	Методи суміжних наук	Методи обліку	Методи аудиту	Методи аналізу
Безперервності формування облікових даних	– аналіз; – синтез; – індукція; – дедукція; – конкретизація;	– додавання; – вирахування; – множення; – ділення; – математичні функції; – групування; – середніх величин	– документування; – оцінка; – інвентаризація; – калькулювання	– інспектування; – підрахунок; – запит; – тестування	– абсолютних та відносних відхилень; – факторний аналіз
Повноти наданої інформації	– спостереження	– додавання; – вирахування; – множення; – ділення; – математичні функції; – методи вивчення сукупностей; – метод кореляційно-регресійного аналізу	– документування; – оцінка; – інвентаризація; – балансове узагальнення; – звітність	– підтвердження; – запит; – формування аудиторських висновків; – підготовка аудиторського звіту	– аналітичних таблиць
Виокремленості	– аналіз; – синтез; – індукція; – дедукція; – конкретизація; – аналогія; – порівняння	– додавання; – вирахування; – множення; – ділення; – математичні функції; – методи вивчення сукупностей; – метод кореляційно-регресійного аналізу	– документування; – оцінка; – інвентаризація; – балансове узагальнення; – звітність	– підтвердження; – запит; – формування аудиторських висновків; – підготовка аудиторського звіту	– аналітичних таблиць

У табл. 2 курсивом виділено ті методи, які відповідають не тільки одному принципу управлінського обліку і наводяться у таблиці не вперше.

При здійсненні перевірки відповідності методів управлінського обліку його принципам встановлено:

- усі методи, які включені до комплексної системи методів управлінського, відповідають принципам управлінського обліку;
- методи управлінського обліку відповідають не менш, ніж двом його принципам, що підсилює правильність їх включення до комплексної системи методів управлінського обліку;
- усі методи управлінського обліку використовуються при виконанні хоча б однієї з функцій управлінського обліку.

За результатами перевірки відповідності методів управлінського обліку його функціям можна стверджувати про правильність сформованих комплексу принципів та комплексу методів управлінського обліку.

Отже, на основі дослідження літературних джерел та власного логічного аналізу сформовано комплекс принципів та комплекс методів управлінського обліку, реалізація яких дозволить створити наукову базу для забезпечення менеджерів різних рівнів управління якісною інформацією для прийняття управлінських рішень. Напрямок подальших досліджень є розробка шляхів удосконалення системи управлінського обліку організації.

Список використаної літератури

1. Суть управленческого учета // [http:// bizkiev.com/content/view/456/205/](http://bizkiev.com/content/view/456/205/)
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет / М.А. Вахрушина. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 533 с.
3. Ключев А.К. Организация финансового менеджмента в вузе / А.К. Ключев // Университетское управление. – 2000. – № 4(15). – С. 23–27.
4. Шукина И. Управленческий учет: особенности, терминология, применение / И. Шукина // Бухгалтер и компьютер. – 2005. – № 3. – С. 19–24.
5. Шпанковська Н.Г. Аналітична культура фахівців / Н.Г. Шпанковська, К.Ф. Ковальчук, Г.О. Король // Економічний вісник НГУ. – 2005. – № 2. – С. 56–60.

Отримано 10.02.2010.

УДК 339.7.012

С.Ф. Левшаков

ВПЛИВ СВІТОВОГО ДОСВІДУ НА СТАНОВЛЕННЯ ФІНАНСОВОГО МОНІТОРИНГУ В УКРАЇНІ

У статті розглядаються проблеми розвитку фінансового моніторингу в Україні з врахуванням зарубіжного досвіду. Наведено характеристики організації AML-KYC на території країн Євросоюзу.

В статье рассматриваются проблемы развития финансового мониторинга в Украине с учетом зарубежного опыта. Приведены характеристики организации AML-KYC на территории стран Евросоюза.