

**В.А. Дерій, д.е.н., проф.
М.В. Гуменна-Дерій, к.е.н.**

Тернопільський національний економічний університет

Управлінський облік і аналіз бізнес-процесів у підприємстві

В роботі розкриті основні проблеми управлінського, обліку та аналізу бізнес-процесів у підприємствах виробничої сфери (промисловості, будівництва, сільського господарства). З точки зору авторів, управлінський облік необхідно було б поділяти на оперативний управлінський облік, тактичний (поточний) управлінський облік та стратегічний управлінський облік. Рекомендовано, щоб кожне функціонуюче підприємство виробило власну Концепцію ведення управлінського обліку та документально її закріпило у «Положенні про управлінський облік в підприємстві» або у «Наказі про облікову політику підприємства».

Автори дотримуються думки, що управлінський аналіз є одним із видів економічного аналізу. Водночас, оперативний, тактичний (поточний) та стратегічний аналіз необхідно було б називати оперативним управлінським, тактичним (поточним) управлінським та стратегічним управлінським аналізом. Вони також мають власний погляд і щодо назви «аналіз господарської діяльності». Ця назва могла б бути такою: «аналіз економічної діяльності». Аналіз економічної діяльності можна було б здійснювати за її видами: 1) аналіз операційної діяльності; 2) аналіз інвестиційної діяльності; 3) аналіз фінансової діяльності.

В роботі дано визначення дефініції бізнес-процес. Бізнес-процес – це відповідний процес (діяльність), на який підприємство готове витратити матеріальні, фінансові, трудові, інтелектуальні та інші ресурси і має переконливі розрахунки, що цей процес (діяльність) принесе йому в майбутньому очікуванні доходи та належний прибуток за продану продукцію (виконані роботи, надані послуги).

Бізнес-процес з'являється не на пустому місці, а на технологічному процесі, що природно існує у будь-якому підприємстві виробничої сфери. Завдання менеджерів цього підприємства підрахувати по кожному технологічному процесі витрати і на скільки такий процес вигідний з точки зору витрат.

В цілому, управлінський облік і аналіз бізнес-процесів в українських підприємствах виробничої сфери здійснюється на задовільному рівні. Запропоновано створити Науково-дослідний інститут фінансового і управлінського обліку, контролю та аналізу.

В найближчі 5–10 років стан управлінського обліку і аналізу бізнес-процесів в Україні значно поліпшиться. В нас збільшується кількість молодих менеджерів, які швидко і вправно вміють застосовувати різноманітні досконалі комп'ютерні програми, мобільні додатки та мають для цього технічні засоби.

Ключові слова: *бізнес-процеси; системи управління підприємствами; управлінський облік; управлінський аналіз; звітність про бізнес-процеси; виробнича сфера.*

Постановка проблеми. Майбутній розвиток людства нині важко собі уявити без повсюдного використання і удосконалення інформаційно-комп'ютерних технологій, що базуються на широкому застосуванні комп'ютерної техніки, мережових комунікацій, штучного інтелекту тощо. В системах управління бізнесом також постійно відбуватимуться значні зміни, що будуть пов'язані з новими величезними технічними, технологічними та операційними можливостями забезпечення бізнес-процесів, зменшенням витрат на них, збільшенням частки інтелектуальної праці, зменшенням кількості управлінців, посиленням громадського контролю економічною діяльністю і т.д.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам управлінського обліку й аналізу в цілому, та обліку й аналізу бізнес-процесів у різних підприємствах виробничої і невиробничої сфери зокрема, присвятила свої наукові праці низка українських та зарубіжних науковців: С.Арьєв [1], В.Березницький [2], Ф.Бутинєць [3], І.Герасимович [4; 5], І.Дем'янюк [6; 7], К.Друрі [8], Т.Камінська [9], О.Карпенко [10], М.Климчук [11], Л.Нападовська [12], М.Пушкар [13], С.Рилєєв [14], І.Сіменко [15], Л.Чорнобай [16] та інші. Названі вище вчені-економісти зробили вагомий внесок у впорядкування даної теми, проте певна частина питань залишилася нерозкритою і нерозв'язаною, зважаючи на відповідні політичні, соціальні, економічні, організаційні, технологічні проблеми та особливості розвитку нинішньої України.

Метою статті є розкриття суті, змісту і проблем управлінського обліку й аналізу бізнес-процесів у підприємствах, що функціонують у виробничій сфері, для поліпшення такого обліку і аналізу.

Викладення основного матеріалу. Своє дослідження розпочнемо зі з'ясування суті та економічного змісту поняття «управлінський облік» щодо якого немає єдиного наукового підходу. Так, К.Друрі зазначає, що «... в системі управлінського обліку підготовлюється інформація для менеджерів (керівників) всередині організацій (підприємств) з метою допомогти їм ухвалити правильні рішення, а фінансовий облік покликаний представляти інформацію користувачам поза даною організацією (підприємством). Термін управлінський облік означає підготовку інформації, необхідної для здійснення діяльності управлінського характеру, такої як ухвалення рішення, планування, контроль та регулювання» [8, с. 27–28].

Тут важливо усвідомити, що для управлінського обліку може бути цікавою будь-яка інформація, що отримана з системи бухгалтерського обліку або поза нею, за умови, що вона матиме в майбутньому важливе значення для управлінського процесу підприємством і це суттєво вплине на його витрати та доходи.

Карпенко О.В. вважає, що «... управлінський облік націлений на постійне зіставлення витрат та вигід (доходів від реалізації), а також максимальне забезпечення прибутковості постачальницько-заготівельної, виробничої, фінансово-збутової, організаційної діяльності. Саме він забезпечує інформацією у розрізі центрів та сегментів діяльності» [10, с. 33].

Наведене вище трактування управлінського обліку, безперечно, заслуговує на увагу своєю точністю і лаконічністю. Проте в ньому треба було б ще згадати про інвестиційно-інноваційну діяльність підприємства, якої українським підприємствам, на жаль, дуже бракує через низку об'єктивних та суб'єктивних причин.

Нападовська Л.В. характеризує управлінський облік «... як інтегровану систему підготовки й забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Суть управлінського обліку, його призначення відображає формулювання: «виробництво інформації для здійснення ефективного рішення» [12, с. 15]. Водночас, Л.В. Нападовська має власний погляд щодо обліку. З її точки зору, «... облік – це специфічний інструмент та основне джерело ключової інформації для досягнення її цілей» [12, с. 15].

Найбільше у характеристиці управлінського обліку, що зроблена Л.В. Нападовською нам імпонує поняття «виробництво інформації». Адже якщо існує виробництво інформації, то відповідно мають бути витрати на виробництво інформації, а це вже новітнє облікове питання, яке у найближчі роки має бути актуалізоване.

Пушкар М.С. робить аргументований висновок про те, що «... управлінський облік є підсистемою обліку, яка пов'язана з деталізацією витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції в такому розрізі, який задовольняє систему управління. Дані управлінського обліку використовуються для прогнозування собівартості продукції, пошуку шляхів зниження норм витрат і ціни продукції. Управлінський облік на відміну від фінансового не регламентується і методика його ведення залежить від потреб системи управління конкретного підприємства» [13, с. 7].

Для нас важливо зазначити, що управлінський облік М.С. Пушкар розглядає як підсистему обліку в підприємстві. Правда, цей знаний в Україні науковець неодноразово зазначав, що управлінський облік виходить далеко за межі бухгалтерського обліку, хоч значну частину інформації він, насправді, одержує з первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності.

За твердженням Ф.Ф. Бутинця, серед вітчизняних і зарубіжних бухгалтерів та вчених-економістів щодо управлінського обліку існує 4 основних позиції: 1) управлінський облік як такий не існує, а є лише виробничий облік, що передбачає планування та облік виробничих витрат, калькулювання й аналіз собівартості продукції (товарів, робіт, послуг); 2) управлінський облік є самостійним видом обліку і навчальною дисципліною; 3) управлінського обліку як такого не існує, оскільки всю інформацію для управління підприємством надають оперативно-технічний, статистичний і бухгалтерський облік; 4) управлінський облік виступає підсистемою бухгалтерського обліку. Останній підхід він вважає найбільш правильним. Звідси, управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства [3, с. 11].

З нашої точки зору, управлінський облік необхідно було б поділяти на оперативний управлінський облік, тактичний (поточний) управлінський облік та стратегічний управлінський облік. Управлінський облік в цілому не можна законодавчо регламентувати на всеукраїнському рівні, проте бажано, щоб кожне функціонуюче у бізнес-середовищі підприємство виробило власну Концепцію ведення управлінського обліку та документально її закріпило у «Положенні про управлінський облік в підприємстві» або у відповідних пунктах (розділах) «Наказу про облікову політику підприємства». Щодо трактування управлінського аналізу також немає єдиного підходу.

Дем'янюк І.В., досліджуючи управлінський аналіз в системі управління, пропонує таке його визначення: «Управлінський аналіз – проміжний процес між формуванням вхідних даних забезпечених бухгалтерським обліком й аналітичними дослідженнями внутрішнього і зовнішнього середовища та прийняттям управлінських рішень. Відповідно, він відіграє ключову роль в управлінні підприємством, адже фактично є інформаційним підґрунтям прийняття управлінських рішень» [6, с. 44].

Вважаємо, що у подальших дослідженнях авторам-аналітикам, менеджерам варто було б детально розкрити ключову роль управлінського аналізу в управлінні підприємством.

Ця ж авторка, розглядаючи управлінський аналіз як функцію управління підприємницькою діяльністю, пише наступне: «Управлінський аналіз як функція підприємницької діяльності являє собою творчий, пізнавальний вид управлінської діяльності, мета якого полягає у вивченні, систематизації, узагальненні та оцінці інформації про використання економічних ресурсів і результати роботи суб'єкта підприємницької діяльності з метою правильного розуміння його розвитку, виявлення реальних можливостей, а також протиріч і труднощів, що заважають економічному зростанню, і в кінцевому рахунку, підвищення ефективності його функціонування. Таким чином, управлінський аналіз – необхідна ланка в системі управління підприємством, оскільки служить основою для вибору оптимального варіанту рішення на всіх етапах функціонування підприємства» [7, с. 71].

Звідси, можна, напевно, стверджувати, що в процесі управлінського аналізу потрібно не просто аналізувати відповідні показники, а і готувати один або кілька варіантів управлінських рішень, які дадуть змогу керівнику та менеджерам підприємства забезпечити найоптимальніший його поступ у ринковому середовищі.

Камінська Т.Г. пише: «... управлінський аналіз є одним із видів економічного аналізу і націлений на оцінку як минулих, так і майбутніх результатів діяльності підприємства. Управлінський аналіз інтегрує три види внутрішнього аналізу – ретроспективний, оперативний і перспективний, кожному з яких властиве рішення власних задач» [9].

Дане визначення поняття «управлінський аналіз» досить коротке і конкретне, що заслуговує на належну увагу з боку дослідників-аналітиків. Проте ми не можемо погодитися з поважною авторкою щодо деякого вживання аналітичної термінології, вважаємо, що не варто плутати управлінський аналіз із внутрішнім, адже в управлінському аналізі є три його види: оперативний, тактичний (поточний) і стратегічний. У внутрішньому аналізі, про який згадується у зацитованому вище тексті, відсутній тактичний (поточний) аналіз.

Сіменко І., проводячи лексико-семантичну оцінку сутності поняття «управлінський облік», зазначає: «Управлінський аналіз є самостійним видом економічного аналізу, виникнення якого пов'язане з розвитком сучасних умов і технологій управління. Під управлінським аналізом варто розуміти комплексне дослідження спеціалістами економічного підрозділу (служби внутрішнього аудиту або аналітичного департаменту) системи управління суб'єкта господарювання з метою підвищення її якості та ефективності на основі використання сучасного аналітичного інструментарію. Ототожнювати управлінський і внутрішньогосподарський аналіз щонайменше некоректно. Більше того, в цьому немає ніякої потреби і доцільності, оскільки внутрішньогосподарський аналіз, міжгосподарський аналіз, галузевий аналіз – це все види економічного аналізу за сферою використання. Перейменування видів повинне мати вагоме обґрунтування» [15, с. 48].

Справді, погоджуємося з І.Сіменко, що, можливо, з метою наведення порядку в аналітичній термінології доцільно послуговуватися терміном «управлінський аналіз», а терміни «внутрішньогосподарський аналіз», «внуіршний аналіз» вживати, переважно, в історичному аспекті або у винятковому разі, коли без нього аж ніяк не обійтись.

Рилєєва С.В. виокремлює наступні основні підходи щодо змісту управлінського аналізу: 1. Управлінський аналіз є під функцією управління. 2. Управлінський аналіз – це вид економічного аналізу. 3. Управлінський аналіз – це складова управлінського обліку. 4. Управлінський аналіз – це поєднання різних комбінацій щодо трьох підходів. На основі систематизації розглянутих тут підходів, він стверджує, що управлінський аналіз є частиною економічного аналізу, орієнтований на внутрішніх споживачів, характеризується своєю конфіденційністю, компенсує обмеження фінансового аналізу, призначений для оцінки поточних та майбутніх результатів господарювання підприємства та його структурних підрозділів у системі ухвалення та контролю за реалізацією обґрунтованих оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень. З точки зору системного підходу управлінський аналіз в управлінському обліково-аналітичному комплексі розглядається не як окремий елемент з аналітичними функціями, а як складне багатоелементне утворення, яке підтримує облікові системи підприємства та складається з оперативного, тактичного та стратегічного аналізу [14, с. 375–379].

Ми також дотримуємося думки, що управлінський аналіз є одним із видів економічного аналізу (водночас, з фінансовим аналізом). Правильно і те, що оперативний, тактичний (поточний) та стратегічний аналіз необхідно було б називати оперативним управлінським, тактичним (поточним) управлінським та стратегічним управлінським аналізом. Це дало б змогу чітко закріпити позицію щодо функціонування цих підвидів економічного аналізу в межах управлінського аналізу.

Маємо також власний погляд і щодо назви «аналіз господарської діяльності». За нинішніх умов, ця назва могла б бути такою: «аналіз економічної діяльності». Аналіз економічної діяльності можна було б здійснювати за її видами: 1) аналіз операційної діяльності; 2) аналіз інвестиційної діяльності; 3) аналіз фінансової діяльності.

Поняття «бізнес-процеси» прийшло до нас із країн з розвинутою економікою в 1990-х роках і дослівно його можна, на наш погляд, сприймати як процеси, що відбуваються в межах певної підприємницької діяльності.

Арьєв С.А., В.А. Поцілуйко зазначають, що «бізнес-процес розглядається в різних аспектах, але при цьому простежуються три схожі між собою підходи, а саме: сукупність видів діяльності, послідовність дій та сукупність функцій (дій, операцій, заходів) для отримання результату. Бізнес-процеси підприємства неоднорідні. По суті, організаційна діяльність підприємства – це сукупність взаємозалежних бізнес-процесів, які відображають реалізацію окремих функцій підприємства» [1, с. 90–91]. В кінці своєї публікації згадані вище автори підсумовують: «... не існує стандартного переліку бізнес-процесів підприємства і як показує бізнес-аналіз відсутня єдина їх класифікація. Кожен суб'єкт господарювання залежно від розмірів, ринкової спрямованості діяльності, широти та завдань дослідження повинен визначати притаманний тільки йому набір бізнес-процесів» [1, с. 93].

Сучасна бізнесова (підприємницька) діяльність, на нашу думку, уже не може обійтись без її обов'язкової сегментації на бізнес-процеси. Це важливо з точки зору мінізації витрат на ці процеси і забезпечення максимізації доходів від них, тому керівник та менеджери підприємства мають постійно удосконалювати класифікацію бізнес-процесів, бо вона безпосередньо впливає його витрати і доходи, а також на конкурентоспроможність підприємства на ринку товарів (продукції, робіт, послуг).

Чорнобай Л.І., О.І. Дума запропонували «... під бізнес-процесами розуміти систему безперервних, взаємопов'язаних, відповідним чином упорядкованих і керованих дій (процедур, операцій, виконуваних функцій), яка, в свою чергу, є елементом механізму формування доданої вартості (споживчої цінності) через перетворення організаційних ресурсів, зосереджених на досягненні однієї комплексної цілі, спрямованих на забезпечення продуктивності та ефективності організації в цілому і забезпеченні досягнення доданої вартості (споживчої цінності) до цільового ринку через бізнес-модель підприємства» [16, с. 130].

У наведеній вище цитаті цікавим для нас є поняття «бізнес-модель підприємства», яке означає провідний напрямок руху підприємства у зароблянні грошей. Між бізнес-процесами та бізнес-моделлю підприємства існує пряма залежність. Суттєва зміна або заміна бізнес-моделі підприємства призводить до значних змін у переліку бізнес-процесів. Водночас, швидкі зміни у технології виробничих процесів призводить до зміни назв бізнес-процесів, а деколи і коригування чи радикальної зміни бізнес-моделі підприємства.

Березняцький В. виокремлює і класифікує 3 групи процесів у автосервісних підприємствах (з урахуванням специфіки кожного етапу життєвого циклу транспортного засобу): 1) основні бізнес-процеси (дообладнання автомобіля, передпродажна підготовка, продаж автомобілів, продаж складових частин і матеріалів, регламентне обслуговування, гарантійний ремонт, післяпродажне обслуговування і ремонт, відновлювальний ремонт, процес навчання обов'язковий технічний огляд, утилізація); 2) допоміжні процеси (технічного забезпечення виробництва, адміністративно-господарського забезпечення, капітального виробництва та ремонту, інформаційного забезпечення і зв'язку); 3) процеси адміністрування автосервісного підприємства (стратегічного планування і розвитку, маркетингу і логістики, управління бізнес-процесами і якістю, управління фінансами, юридичного забезпечення і кадрової роботи, захисту навколишнього середовища та безпеки праці) [2, с. 23].

Об'єктами обліку таких бізнес-процесів, на нашу думку, будуть витрати на основне і допоміжне виробництво, загальновиробничі та адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності тощо.

Герасимович І.А., описуючи концепцію обліково-аналітичного забезпечення фінансового інжинірингу (є процесом створення новітніх фінансових інструментів чи новітніх схем проведення фінансових операцій) в управлінні сучасним підприємством, класифікує виробничі бізнес-процеси операційної діяльності (у харчовій промисловості (приймання, мийка, сортування й інспекція сировини; її відтискання і подрібнення; розфасування в тару; укупування, стерилізація, етикетування, пакування в ящики); машино- і приладобудуванні, меблевого виробництвах (заготівля сировини, матеріалів, напівфабрикатів; налагодження обладнання; виготовлення деталей; монтаж виробів)) та основні бізнес-процеси фінансової діяльності (бізнес-процеси, що пов'язані з ризиками (самострахування; попередження, уникнення і передавання ризику; повна реалізація необоротних та оборотних активів; погашення довгострокової кредиторської заборгованості за рахунок коштів від реалізації таких активів; план довгострокової кредиторської заборгованості за рахунок коштів від реалізації необоротних і оборотних активів), ліквідності (фінансові операції в історичній оцінці; фінансові операції в справедливих (ринкових) цінах; фінансові прогнозовані (гіпотетичні) операції), платоспроможності (фінансові операції в історичній оцінці; фінансові операції в справедливих (ринкових) цінах; бізнес-процеси з урахуванням інноваційних операцій тощо)) підприємства [4, с. 87–89].

Фінансовий інжиніринг та його зв'язок з обліком і аналізом малодосліджені, тому вони ще не один раз будуть в центрі уваги менеджерів, фінансистів, обліковців, аналітиків.

Ця ж авторка, досліджуючи теоретичні засади обліково-аналітичної системи в управлінні підприємством в умовах динамічного ринкового середовища, визначає складові обліково-аналітичної системи в управлінні бізнесом підприємства: бізнес; планування; методика обліку, аналізу і контролю, зорієнтована на динамічне ринкове середовище; забезпечення; інформаційне обліково-аналітичне забезпечення (облікове (оперативний, фінансовий та управлінський облік); аналітичне (попередній, поточний і стратегічний аналіз); контрольно-діагностичне (спостереження, виявлення, регулювання); нормативно-правове забезпечення; менеджмент) [5, с. 24]. Далі вона стверджує, що в таких умовах «... традиційне ведення обліку, аналізу і контролю шляхом узагальнення їх даних по закінченню місяця дає запізнений і, отже, низький ефект для управління. Розв'язання цієї проблеми полягає в об'єднанні облікових і аналітичних операцій в єдиний процес, що забезпечується щоденним (а не за даними за результатами місяця), а відтак максимальним оперативним «Звітом про роботу зміни» і системою сигнальних документів про відхилення від норм, встановлених планом або бюджетом. В сучасних умовах цьому сприяє також комп'ютерне програмне моделювання обліково-аналітичних процесів» [5, с. 25].

Абсолютно погоджуємося з І.А. Герасимович, що за умов комп'ютеризації облікові та аналітичні операції мають здійснюватися майже водночас. Тобто отримана з облікових реєстрів інформація має зразу ж аналізуватися і якщо вона особливо актуальна – тут же впливати на відповідні управлінські рішення. Інколи йдеться навіть не про дні, години, хвилини, а навіть про секунди або їх долі.

Климчук М.М. наводить модель «Дерево бізнес-процесів» в одному з приватних підприємств, де усі бізнес-процеси поділені на 3 групи: основні (маркетингова діяльність, виробництво і збут), забезпечення (матеріальними ресурсами, охорони праці й інформацією) та управління (виробництвом, фінансами і персоналом) [11, с. 27].

Вважаємо, цю модель можна взяти за основу для малих і середніх підприємств з метою формування оптимальної структури та взаємозв'язків між бізнес-процесами, що характерні для певних груп чи окремих підприємств.

Для великих підприємств можна застосувати класифікацію бізнес-процесів, запропоновану С.А. Арьєвим, В.А. Поцілуйком, де наведено 13 характерних ознак таких процесів: відносно підприємства (вхідні, вихідні); за споживачами (зовнішні, внутрішні); за видами (керуючі, операційні, підтримуючі); за варіантами ідентифікації (наскрізні, функціональні); за спеціалізацією підприємства (локальні, інтеграційні); за рівнем складності (прості, складні); за результатом діяльності (ключові, критичні); за видами організаційної структури управління (горизонтальні, вертикальні); за функціями управління (планування і ведення діяльності, реєстрація фактів господарської діяльності, аналіз та контроль, ухвалення управлінських рішень); за деталізацією вивчення (верхнього рівня (крос-функціональні), детальні (підпроцеси), елементарні (операції)); за напрямком діяльності (типові, специфічні); за характером продукції (виробничі, адміністративні); за результативністю (основні, допоміжні, обслуговуючі, управління, розвитку) [1, с. 91].

В нашому розумінні, бізнес-процес – це відповідний процес (діяльність), на який підприємство готове витратити матеріальні, фінансові, трудові, інтелектуальні та інші ресурси і має переконливі розрахунки, що цей процес (діяльність) принесе йому в майбутньому очікувані доходи та належний прибуток за продану продукцію (виконані роботи, надані послуги).

Бізнес-процес з'являється не на пустому місці, а на технологічному процесі, що природно існує у будь-якому підприємстві виробничої сфери. Завдання менеджерів цього підприємства підрахувати по кожному технологічному процесі витрати і на скільки такий процес вигідний з точки зору витрат. Якщо є можливість спростити чи об'єднати певні технологічні процеси з метою мінімізації витрат та підвищення конкурентоспроможності підприємства на внутрішньому або зовнішніх ринках, то на це менеджери повинні ухвалювати оперативні управлінські рішення.

Таким чином, можна констатувати, що, в цілому, управлінський облік і аналіз бізнес-процесів в українських підприємствах виробничої сфери здійснюється на задовільному рівні. Вважаємо, що в найближчі 5–10 років стан управлінського обліку і аналізу бізнес-процесів значно поліпшиться через суттєве збільшення кількості молодих менеджерів, які швидко і вправно вмітимуть застосовувати різноманітні досконалі комп'ютерні програми, мобільні додатки та матимуть для цього відповідні технічні засоби (комп'ютери та приставки до них, мобільні телефони, вайбери, скайпи, сканери, ксерокси і т. д.). Україна, нарешті, має відійти від сліпого копіювання управлінського обліку і аналізу бізнес-процесів у США, ЄС, Росії та створити у м. Києві Науково-дослідний інститут фінансового і управлінського обліку, контролю та аналізу. Такий науково-дослідний інститут був би дуже ефективним і відіграв би провідну роль у науковому забезпеченні розвитку фінансового і управлінського обліку та аналізу, системи оподаткування, державного фінансового контролю. Як один з потенційних варіантів у цьому напрямку, міг би бути розширення завдань, повноважень та збільшення фінансування на роботу Науково-дослідного інституту фінансового інституту, що був створений згідно з Постановою Кабінету Міністрів України від 7 червня 1993 року № 424.

Висновки та перспективи подальших розвідок. Управлінський облік і аналіз відіграють важливу роль в системі управління підприємствами виробничої сфери. Особливе місце їм відведено в управлінні бізнес-процесами, де значна увага надається політиці мінімізації витрат, максимізації доходів та прибутків.

В подальших наукових дослідженнях варто було б зосередити увагу на питаннях моделювання бізнес-процесів та оперативного відображення їх в управлінському обліку, а також на питаннях розроблення і адаптації форм управлінської звітності до потреб менеджерів підприємств виробничої сфери (промисловості, будівництва, сільського господарства) та обсягів, періодичності її підготовки і адресності, способу подання. Водночас, треба було б також більш прискіпливо придивитися до досвіду зарубіжних країн з досліджуваної тут теми із урахуванням їхніх помилок та прорахунків.

Список використаної літератури:

1. *Арьев С.А.* Бізнес-процеси підприємства: сутність та класифікація / *С.А. Арьев, В.А. Поцелуйко* // Формування ринкових відносин в Україні. – № 12 (199). – 2017. – С. 89–93.
2. *Березняцький В.* Класифікація бізнес-процесів автосервісних підприємств / *В.Березняцький* // Науково-технічний збірник «Вісник Національного транспортного університету». – 2017. – Вип. 1 (37). – С. 21–25 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : publication.ntu.edu.ua/visnyk/37/021.pdf.
3. Бухгалтерський управлінський облік: підручник / *Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська*; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 480 с.
4. *Герасимович І.А.* Концепція обліково-аналітичного забезпечення фінансового інжинірингу в управлінні сучасним підприємством / *І.А. Герасимович* // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія : Економіка. – 2017. – № 7. – С. 84–90 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2017_7_18.
5. *Герасимович І.А.* Теоретичні засади обліково-аналітичної системи в управлінні підприємством в умовах динамічного ринкового середовища / *І.А. Герасимович* // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2014. – № 3. – С. 21–27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2014_3_5.
6. *Дем'янюк І.В.* Управлінський аналіз в системі управління: ідентифікація та види аналізу / *І.В. Дем'янюк* // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2016. – Вип. 1. – С. 38–45 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2016_1_8.
7. *Дем'янюк І.В.* Управлінський аналіз як функція управління підприємницької діяльності / *І.В. Дем'янюк* // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2014. – № 2. – С. 66–71 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Rbetu_2014_2_11.
8. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет : перевод с англ. / *К. Друри*; под. ред. *С.А. Табалиной*. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
9. *Камінська Т.Г.* Управлінський облік, аналіз і контроль в системі менеджменту на підприємстві / *Т.Г. Камінська* // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 78–84 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : magazine.faa.org.ua/upravlinskiy-oblik-analiz-i-kontrol-v-sistemi-menedzhmentu-na-pidpriemstvi.html.
10. *Карпенко О.В.* Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія / *О.В. Карпенко*. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
11. *Климчук М.М.* Бізнес-процеси: еволюція, сутність, класифікація та бізнес-моделювання / *М.М. Климчук* // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Серія : Економічні науки. – 2010. – Вип. 4. – С. 22–28.
12. *Нападовська Л.В.* Управлінський облік / *Л.В. Нападовська*. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
13. *Пушкар М.С.* Управлінський облік : навч. посібник / *М.С. Пушкар*. – Тернопіль : Економічна думка, 1997. – 160 с.
14. *Рилєєв С.В.* Управлінський аналіз в обліково-аналітичному комплексі сільськогосподарських підприємств / *С.В. Рилєєв* // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Серія : Економічні науки. – 2017. – Вип. 1–2. – С. 372–383 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchtei_2017_1-2_39.
15. *Сіменко І.* Управлінський аналіз: лексико-семантична оцінка сутності поняття / *І.Сіменко* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 9. – С. 45–49 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_9_9.
16. *Чорнобай Л.І.* Бізнес-процеси підприємства: загальна характеристика та економічна суть / *Л.І. Чорнобай, О.І. Дума* // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2013. – № 769. – С. 125–131 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2013_769_20.

References:

1. Arieв, S.A. and Potselуiko, V.A. (2017), «Biznes-protsesy pidpriemstva: sutnist ta klasyfikatsiia», *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, No. 12 (199), Pp. 89–93.
2. Berezniatskyi, V. (2017), «Klasyfikatsiia biznes-protsesiv avtoservisnykh pidpriemstv», *Naukovo-tekhnichnyi zbirnyk «Visnyk Natsionalnoho transportnoho universytetu»*, Vol. 1 (37), Pp. 21–25, available at: publication.ntu.edu.ua/visnyk/37/021.pdf

3. Butynets, F.F., Davydiuk, T.V., Maliuha, N.M. and Chyzhevska, L.V. (2002), «Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik», PP «Ruta», Zhytomyr, 480 p.
4. Herasymovych, I.A. (2017), «Kontseptsiia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia finansovoho inzhynirynhu v upravlinni suchasnym pidpriemstvom», *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia», Seriia Ekonomika*, No. 7, Pp. 84–90, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2017_7_18
5. Herasymovych, I.A. (2014), «Teoretychni zasady oblikovo-analitychnoi systemy v upravlinni pidpriemstvom v umovakh dynamichnoho rynkovoho seredovyshcha», *Naukovi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu*, No. 3, Pp. 21–27, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvhastat_2014_3_5
6. Demianiuk, I.V. (2016), «Upravlinskyi analiz v systemi upravlinnia: identyfikatsiia ta vydy analizu», *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt: problemy teorii, metodolohii, orhanizatsii*, Vol. 1, Pp. 38–45, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2016_1_8
7. Demianiuk, I.V. (2014), «Upravlinskyi analiz yak funktsiia upravlinnia pidpriemnytskoi diialnosti», *Rehionalna biznes-ekonomika ta upravlinnia*, No. 2, Pp. 66–71, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Rbetu_2014_2_11
8. Drury, K. (1994), *Vvedeniye v upravlencheskyi y proyzvodstvennyi uchet*, Translate in English, in Tabalnoi, S.A. (ed.), *Audyt*, YuNYTY, Moskov, 560 p.
9. Kaminska, T.H. (2009), «Upravlinski oblik, analiz i kontrol v systemi menedzhmentu na pidpriemstvi», *Oblik i finansy APK*, No. 3, Pp. 78–84, available at: magazine.faaf.org.ua/upravlinskyi-oblik-analiz-i-kontrol-v-sistemi-menedzhmentu-na-pidpriemstvi.html
10. Karpenko, O.V. (2005), *Upravlinskyi oblik: orhanizatsiia, metodolohiia, metodyka vykladannia*, monografija, RVTs PUSKU, Poltava, 341 p.
11. Klymchuk, M.M. (2010), «Biznes-protsezy: evoliutsiia, sutnist, klasyfikatsiia ta biznes-modeliuvannia», *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu*, Serija Ekonomichni nauky, Vol. 4, pp. 22–28.
12. Napadovska, L.V. (2004), *Upravlinskyi oblik*, Knyha, Kyiv, 544 p.
13. Pushkar, M.S. (1997), *Upravlinskyi oblik*, Ekonomichna dumka, Ternopil, 160 p.
14. Rylieiev, S.V. (2017), «Upravlinskyi analiz v oblikovo-analitychnomu kompleksi silskohospodarskykh pidpriemstv», *Visnyk Chernivetskoho torhovelno-ekonomichnoho instytutu*, Serija Ekonomichni nauky, Vol. 1–2, Pp. 372–383, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchetei_2017_1-2_39.
15. Simenko, I. (2011), «Upravlinskyi analiz: leksyko-semantychna otsinka sutnosti poniattia», *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, No. 9, Pp. 45–49, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boau_2011_9_9
16. Chornobai, L.I. and Duma, O.I. (2013), «Biznes-protsezy pidpriemstva: zahalna kharakterystyka ta ekonomichna sut», *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika». Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, No. 769, pp. 125–131, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2013_769_20

Дерій Василь Антонович – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

- облік і контроль за витратами та доходами суб'єктів підприємницької діяльності;
- теорія і методика ведення фінансового й управлінського обліку та економічного аналізу;
- організація й історія розвитку бухгалтерського обліку в Україні, світі.

Тел.: +38 (096) 501–42–10;

+38 (050) 159–73–71.

E-mail: vasylderij@gmail.com.

Гуменна-Дерій Марія Василівна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

- облік і контроль за грошово-розрахунковими операціями в житловому будівництві;
- теорія і методика ведення фінансового й управлінського обліку та економічного аналізу;
- облік міжнародних операцій.

E-mail: m_deriy@ukr.net.

Tel.: +38 (096) 736–03–14.

Стаття надійшла до редакції 07.06.2018.