

В.В. Биба,

*к.т.н., доцент, доцент кафедри економіки підприємства та управління персоналом,
Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка, м. Полтава*

Ю.І. Матюшина,

старший викладач кафедри обліку і аудиту,

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка, м. Полтава

Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження

V. Byba,

*Ph.D., assistant professor of business economics and human resources department,
Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University, Poltava*

Y. Matyushina,

senior lecturer department of accounting and auditing,

Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University, Poltava

Management accounting system: the nature, objectives, and implementation stages

Анотація. У статті розглянуто та проаналізовано порядок впровадження системи управлінського обліку. Висвітлено сутність, призначення та завдання управлінського обліку. Виділено шість основних етапів побудови системи управлінського обліку.

Summary. The article reviews and analyzes the order of implementation of management accounting. Reflect the nature, purpose and objectives of management accounting. Identified six basic steps of building a system of management accounting.

Ключові слова: управлінський облік, контроль, фінансово-господарська діяльність підприємства.

Keywords: management accounting, control, financial and economic activity of enterprises.

Постановка проблеми. Проблема використання управлінського обліку в даний час, в цілях підвищення ефективності управління підприємством, набуває все більшої актуальності. Це обумовлено як відсутністю єдиної методологічної бази і рекомендацій по організації управлінського обліку в окремих галузях економіки, так і в цілому особливостями становлення та розвитку управлінського обліку.

Таким чином, в результаті недостатнього розвитку теоретичних і практичних основ впровадження і використання управлінського обліку більшість керівників не завжди або не в повній мірі усвідомлюють роль управлінського обліку на підприємстві, цілі та задачі його впровадження.

В Україні визначення управлінського обліку в наш час не отримало в економічній літературі чіткого та однозначного трактування. Серед спеціалістів відсутня єдина думка про сутність, роль і призначення управлінського обліку, його місце в системі управління підприємством, теорії обліку.

Огляд останніх джерел і публікацій. Вагомий внесок у розвиток управлінського обліку в зарубіжній практиці зробили Ч.Т. Хорнгрен, К. Друрі, Р. Ентоні, Дж. Рис, М.А. Вахрушина, В.Б. Івашкевич, С. П. Карпова та інші. Саме вони заклали науковий фундамент для започаткування та подальшого розвитку управлінського обліку. В Україні проблемам управлінського обліку присвячені роботи Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, В.Б. Моссаковського, Л.В. Нападовської, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка та інших.

Попри численність публікацій і розв'язаних проблем є потреба у визначенні етапів становлення управлінського обліку в контексті розвитку економічних відносин. Це потрібно для наукового аналізу вірогідних напрямів його розвитку.

Мета дослідження. Мета статті полягає у дослідженні основних теоретичних питань та проблеми впровадження системи управлінського обліку на підприємстві.

Основний матеріал і результати. Кожне підприємство повинно самостійно вирішувати питання про те, вести чи ні управлінський облік. Так, впровадження управлінського обліку буде ефективним на великих та середніх підприємствах. Для малих підприємств цінність управлінської інформації у багатьох випадках буде нижчою, ніж витрати на її отримання.

Становлення системи управлінського обліку досить трудомісткий і тривалий процес, що займає декілька років на великих підприємствах. Система управлінського обліку потребує чималих грошових засобів і кваліфікованих трудових ресурсів. При її становленні на підприємстві необхідно вирішити ряд завдань: по реорганізації фінансової служби, розробці системи обліку витрат та встановленні програмного пакету [5, 6].

Так, у вітчизняній бухгалтерській пресі вже більше 10 років активно обговорюється тема управлінського обліку, проте на практиці лише деякі підприємства впровадили облік у цілях управління, а решта використовують аналітичні дані фінансової бухгалтерії.

В даний час можна виділити три основні позиції спеціалістів стосовно питання управлінського обліку:

1. Повне заперечення поняття «управлінський облік». Управлінський облік – це той же виробничий облік, проте відносно до сучасної термінології, і не має підстави виокремлювати його в самостійний вид обліку (наприклад, М.Ю. Медведєв) [7].

2. Управлінський облік являється в повній мірі самостійною дисципліною (Е.Ю. Воронова) [2].

3. Бухгалтерський облік в сучасних умовах – це система, яка включає три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік та податковий облік (Ф.Ф. Бутинець) [1].

На сьогоднішній день найбільш обґрунтованою є третя позиція. Це обумовлено наступним:

- основні принципи обліку фінансового, управлінського та податкового співпадають;

- дані, які використовуються в фінансовому, управлінському та податковому обліках одні й ті ж – господарські операції підприємства, різниця полягає лише в групуваннях, умовах прийняття на облік і оцінках вартості, в яких її використовує кожен вид обліку (одиниці виміру, повнота відображення тощо);

- за формулюванням Американської асоціації бухгалтерів бухгалтерський облік – це процес ідентифікації інформації, вирахування та оцінки показників і надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень. Основне завдання бухгалтерського обліку – надання інформації в обсязі, достатньому для задоволення вимог різних користувачів (внутрішніх і зовнішніх), причому при мінімальних витратах. Надання інформації здійснюється через надання звітності (фінансової, управлінської та податкової). Таким чином, бухгалтерський облік – це система обліку, що включає три підсистеми (фінансову, податкову та управлінську) [1, 4, 5].

Тому, основна мета управлінського обліку – надання керівникам і спеціалістам підприємства і структурним підрозділам планової, фактичної і прогнозованої інформації про діяльність підприємства та зовнішньому оточенню для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Основні користувачі інформації управлінського обліку – вище керівництво підприємства, керівники структурних підрозділів та спеціалісти.

Вище керівництво формує стратегічні цілі управління підприємством, для досягнення яких воно отримує:

- інтегровані управлінські звіти про результати виробничої, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, його основних структурних підрозділів за минулий звітний період і на конкретний майбутній;

- матеріали аналізу впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на результати діяльності підприємства та його основних структурних підрозділів;

- планові та прогнозовані показники на очікуваний період. Керівники структурних підрозділів формують оперативну стратегію реалізації довгострокових цілей розвитку підприємства. Вони отримують управлінські звіти про діяльність підрозділу на конкретний момент, результати їх аналітичної обробки, планову і прогнозовану інформацію по підрозділу, а також інформацію по суміжних підрозділах та контрагентах.

Спеціалісти в межах своєї компетенції отримують інформацію про діяльність підприємства та його структурних підрозділах, а також прогнози внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на результати господарської діяльності.

Основними завданнями управлінського обліку є:

- облік наявності та руху матеріальних, фінансових і трудових ресурсів й надання відповідної інформації по них менеджерам;

- облік витрат і доходів, а також відхилень по них від встановлених норм, стандартів і калькуляцій по підприємству в цілому, структурним підрозділам, центрам відповідальності, технологічним рішенням тощо;

- розрахунок різних показників фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) і відхилення їх від нормативних та планових показників (повної виробничої собівартості, неповної виробничої собівартості, собівартості реалізованої продукції тощо);

- визначення фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів за центрами відповідальності, новим технологічним рішенням, реалізованим виробам, виконаним роботам та наданим послугам;

- контроль і аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, його структурних підрозділів та інших центрів відповідальності;

- планування фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому, його структурних підрозділів та інших центрів відповідальності;

- прогнозування і оцінка прогнозу (надання висновку про вплив очікуваних в майбутньому подій на основі аналізу минулих подій та їх кількісна оцінка для цілей планування);

- складання управлінської звітності і надання її управлінському персоналу та спеціалістам для управління виробництвом та прийняття рішень на перспективу [6].

На сучасному етапі розвитку обліку і управління становлення та впровадження системи управлінського обліку являється досить складним та довготривалим процесом, який складається з декількох послідовних стадій. На впровадження системи впливають такі фактори, як: тривалість існування підприємства на ринку, розмір, структура, рівень автоматизації управління та обліку і постановка менеджменту на підприємстві.

Доречно більш детально розглянути аспект побудови системи управлінського обліку. Формування системи управлінського обліку на підприємствах варто виконувати в декілька етапів.

Перший етап є характерним для підприємств, що існують досить довго. До цієї групи відносяться підприємства промисловості, так як за останній час серйозних змін в інфраструктурі підприємств даного типу не спостерігається. Задачами етапу є опис і аналіз існуючої інформаційної системи підприємства (переважно системи бухгалтерського обліку). Результатом даного етапу є схеми організаційної структури управління, інформаційних потоків підприємства, опис системи бухгалтерського обліку. На цьому етапі також необхідно визначити особливості та недоліки діючої системи управлінського обліку.

На другому етапі визначається якісний та кількісний склад інформації, необхідної для ефективного управління підприємством: виявляються «пробіли» існуючої інформаційної системи, вияснюються причини цього, оцінюється об'єм змін в системі управління.

На третьому етапі повинна бути представлена відповідна формалізована система, яка здатна збирати, обробляти і надавати інформацію, що відповідає потребам керівництва. На даному етапі виділяються центри відповідальності – сегменти всередині підприємства, які очолюють відповідальні особи, що приймають рішення.

Четвертий етап характеризується побудовою системи управлінської звітності, яка являє собою сукупність звітів, що складаються центрами

відповідальності та включає всю необхідну для обліково-аналітичних спеціалістів інформацію з заданим рівнем деталізації.

На п'ятому етапі відбувається конструювання системи управлінського обліку. Головною метою аналізу являється оцінка фінансово-господарської діяльності підприємства на основі управлінської аналітичної звітності та розробка рекомендацій по її удосконаленню, а також своєчасне виявлення та усунення недоліків у діяльності господарюючого суб'єкта, знаходження резервів покращення фінансового стану.

Заключним шостим етапом формування системи управлінського обліку на підприємствах є постановка системи фінансового планування, яка складається із систем бюджетного планування діяльності структурних підрозділів підприємства і системи вільного бюджетного планування діяльності підприємства.

Висновки. Отже, управлінський облік являє собою систему внутрішнього оперативного управління. Основними завданнями управлінського обліку є формування інформаційної бази щодо всіх видів ресурсів та їх руху; розрахунок різних показників фактичної собівартості продукції (робіт, послуг); відхилення їх від нормативних та планових показників (повної виробничої собівартості, неповної виробничої собівартості, собівартості реалізованої продукції тощо); визначення фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів за центрами відповідальності, новим технологічним рішенням, реалізованим виробам, виконаним роботам та наданим послугам; складання управлінської звітності і надання її управлінському персоналу та спеціалістам для управління виробництвом та прийняття рішень на перспективу.

До етапів впровадження системи управлінського обліку слід віднести опис існуючої інформаційної (бухгалтерської) системи підприємства; визначення вимог до необхідної управлінської інформації; побудова формалізованої системи, що здатна забезпечити менеджерів необхідною управлінською інформацією; побудова системи управлінської звітності; побудова системи внутрішньовиробничого аналізу; побудова системи внутрішнього планування.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік (навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит») / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька. – Житомир: «Рута», 2002. – 544 с.
2. Воронова Е.Ю. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие / Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006, – 248 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 701 с.
4. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: монографія / В.Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.

5. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручник для вузів / Л.В. Нападовська. – 2-ге вид., перероб. та допов. – К.: Київ нац. торг.-екон. ун-т. 2010. – 648 с.

6. Нападовська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005., – №8 – 9. – С. 50 – 62.

7. Билоусова И. Проблемы совершенствования управленческого учета / И. Билоусова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 4. – С. 35 – 40.

8. Валуев Ю.Б. Функції управління промисловим підприємством: дискусійні питання теорії / Ю.Б. Валуев // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Вип. 207 в 5 т. Том 3. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2005. – С. 683 – 694.

Refereces

1. Butynets', F.F. and Horets'ka, L.L. (2002) *Bukhhalters'kyj upravlins'kyj oblik (navchal'nyj posibnyk dlia studentiv vyschykh navchal'nykh zakladiv spetsial'nosti 7.050106 «Oblik i audyt»*) [Accounting Managerial Accounting (textbook for university students of specialty 7.050106 «Accounting and Auditing»], Ruta, Zhytomyr, Ukraine.

2. Voronova, E.Ju. and Ulina, G.V. (2006) *Upravlenchiskij uchet na predprijatii: ucheb. posobie* [Upravlenchyskyu accounting in the enterprise: textbook. posobyе], TK Velbi, Izd-vo Prospekt, Moskva, Rossija.

3. Holov, S.F. (2006) *Upravlins'kyj oblik: pidruchnyk* [Managerial accounting: tutorial], Libra, Kyiv, Ukraine.

4. Mossakovs'kyj, V.B. (2009) *Stan ta perspektyvy rozvytku bukhhalters'koho obliku v Ukraini: monohrafiia* [Status and prospects of accounting in Ukraine: monograph], Interpres LTD, Kyiv, Ukraine.

5. Napadovs'ka, L.V. (2010) *Upravlins'kyj oblik: pidruchnyk dlia vuziv* [Management accounting: a textbook for high schools], 2nd ed, Kyiv, Ukraine.

6. Napadovs'ka, L.V. (2005) “Management accounting: the nature, importance and recommendations for its use in the practice of domestic enterprises” *Accounting and auditing*, vol. 8 – 9, pp. 50 – 62.

7. Bilousova, I. (2007) “Problemy sovershenstvovanija upravlencheskogo ucheta”, *Accounting and auditing*, vol. 4, 35 – 40.

8. Valuiev, Yu.B. (2005) “Funktsii upravlinnia promyslovym pidpriemstvom: dyskusijni pytannia teorii”, *Zbirnyk naukovykh prats' DNU Ekonomika: problemy teorii ta praktyky*, Vyp. 207 vol. 4, tom 3, pp. 683 – 694.