

УДК 657.2

Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах

Дмитренко А.В.

кандидат економічних наук, доцент
Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка

Лебедик Г.В.

кандидат економічних наук, доцент
Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка

Яценко В.В.

магістрант,
Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка

У статті проаналізовано роль управлінського обліку в системі управління підприємством. Установлено, що управлінський облік є ефективним інструментом управління, тому що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі. Виділено основні принципи побудови системи управлінського обліку на підприємстві, обґрунтовано її важливість для забезпечення ефективного функціонування. Проаналізовано основні проблеми, що заважають впровадженню управлінського обліку, та намічено заходи для успішного здійснення цього процесу на підприємствах України.

Ключові слова: управлінський облік, інформаційне забезпечення, управлінське рішення, управління підприємством, системи побудови управлінського обліку на українських підприємствах.

Дмитренко А.В., Лебедик Г.В., Яценко В.В. РОЛЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ПРОБЛЕМЫ ЕГО ВНЕДРЕНИЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье проанализирована роль управленческого учета в системе управления предприятием. Установлено, что управленческий учет является эффективным инструментом управления, так как создает конкурентные преимущества в рыночной среде. Выделены основные принципы построения системы управленческого учета на предприятии, обоснована ее важность для обеспечения эффективного функционирования. Проанализированы основные проблемы, мешающие внедрению управленческого учета, и намечены меры для успешного осуществления этого процесса на предприятиях Украины.

Ключевые слова: управленческий учет, информационное обеспечение, управленческое решение, управление предприятием, системы построения управленческого учета на украинских предприятиях.

Dmytrenko A.V., Lebedyk G.V., Yatsenko V.V. THE ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND PROBLEMS OF ITS IMPLEMENTATION IN ENTERPRISES

The article analyzes the role of managerial accounting in the enterprise management system. Established that managerial accounting is an effective management tool, because it creates competitive advantages in a market environment. The main principles of construction of the system of managerial accounting at the enterprise are highlighted, its importance for effective functioning is substantiated. The main problems hindering the implementation of management accounting and planned measures for successful implementation of this process at Ukrainian enterprises are also analyzed.

Keywords: managerial accounting, information provision, management decision, enterprise management, systems of construction of management accounting at Ukrainian enterprises.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Поступовий перехід України до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку вимагає докорінного перегляду традиційного відношення до фінансової інформації як ретроспективного, так і стратегічного характеру. Ефективна робота сучасного підприємства неможлива без добре налагодженої системи управлінського обліку і звітності на всіх рівнях управління.

В умовах посилення конкуренції на вітчизняному ринку питання про необхідність налагодження системи управлінського обліку на підприємствах для багатьох прогресивних керівників уже не постає. Підвищена увага до управлінського обліку зумовлена факторами, специфічними для сучасного бізнесу: постійним зростанням концентрації капіталу, високим рівнем конкуренції, непередбачуваністю інфляційних рухів навіть у країнах зі стабільними

грошовими системами, значним збільшенням виробничих витрат. Для зміцнення позицій підприємства на ринку і його розширення необхідно грамотно управляти грошовими потоками, виробництвом та інвестиційними проектами. Очевидно, що традиційних методів бухгалтерського обліку вже недостатньо.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Значний внесок у дослідження управлінського обліку зробили такі вітчизняні науковці та практики: В.І. Бачинський, І.А. Белоусова, С.Ф. Голов, П.О. Куцик, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та ін. Різні аспекти досліджуваної проблеми розглядали закордонні вчені: М.І. Баканов, А.Т. Головизна, К. Друрі, В.Б. Івашкевич, В.Е. Керімов, Л.В. Попова, О.В. Рибаківа, Ч.Т. Хорнгрен. Але, незважаючи на безліч наукових робіт, які торкаються даної проблематики, виявлені напрацювання у даному напрямі потребують систематизації й узагальнення.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є обґрунтування необхідності управлінського обліку та основних принципів побудови його системи на підприємствах України для забезпечення ефективного функціонування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Управлінський облік, як і фінансовий, має свою багатовікову історію. Зародження управлінського обліку відбулося в другій половині XVIII ст. у зв'язку з переходом окремих розрізнених господарств від індивідуальної форми розвитку підприємницької діяльності до численних промислових, сільськогосподарських, будівельних, торговельних фірм. Також вагомим чинником розвитку даного обліку був посилений ріст конкуренції. У зв'язку із цим з'явилася необхідність проводити аналіз отриманої інформації про витрати на виробництво і реалізацію продукції та про величину отриманого прибутку [1]. Стійка конкурентна боротьба між товаровиробниками і потреба зберегти та розширити свій бізнес не тільки змусили власників майна і капіталу використовувати у своїй діяльності досягнення науково-технічного прогресу, знаходити шляхи отримання коштів у позику, постійно підвищувати ефективність роботи управлінського персоналу, а й призвели до поділу бухгалтерії на дві частини – фінансову та управлінську, тобто для зовнішніх та внутрішніх користувачів [2].

Фінансовий та управлінський облік пов'язані між собою, вони мають як відмінні, так і спільні ознаки. Зокрема, виділяють такі їх відмін-

ності: мета, регламентація, основний об'єкт дослідження, спрямованість у часі, зв'язок з іншими функціями управління, залежність від виду діяльності, принципи побудови обліку, методологія, основні користувачі, склад і періодичність подання звітності, вимірники, які використовуються, вимоги до відкритості і точності інформації, контроль відповідності даних, групування витрат [3].

Організація управлінського обліку передбачає необхідність урахування низки факторів, що носять першочерговий вплив та зумовлені специфікою діяльності суб'єкта господарювання. Кожне підприємство розробляє систему управлінського обліку виходячи із власних потреб і специфіки роботи [4]. Зв'язки, що поєднують управлінський облік із фінансовим обліком, плануванням, контролем, а також (опосередковано) мотивацією і регулюванням, утворюють замкнутий контур із прямим і зворотнім зв'язком (рис. 1).

Для ефективного ведення управлінського обліку потрібно:

- забезпечити фахівців усією необхідною інформацією, оскільки за неповного володіння інформацією управлінський облік утрачає будь-який сенс;

- розробити специфічну для кожного підприємства методологію. Така методологія повинна включати параметри управлінського обліку, облікову політику, форми звітності, процедури отримання інформації.

Для досягнення позитивних результатів у поставленні управлінського обліку необхідно звернути увагу на спосіб автоматизації такого обліку та вибрати один із декількох варіантів взаємодії управлінського і бухгалтерського обліку.

Річ у тому, що обидва види обліку знаходяться в одному інформаційному полі, але їх взаємозв'язок може бути різним, наприклад:

1-й варіант – управлінський облік являє собою комплексну систему, що включає також і бухгалтерський облік. Принцип ведення: облік ведеться на основі первинних документів. Бухгалтер, роблячи проведення в бухгалтерському обліку, присвоює кожній операції додаткові аналітичні коди, які дають змогу потім розподіляти цю інформацію в податковому, управлінському та у фінансовому обліку за МСФЗ.

2-й варіант – паралельне і майже незалежне один від одного ведення обліку. Цей варіант неефективний із позиції трудових затрат, проте процедура дублювання підвищує надійність інформації.



Рис. 1. Модель взаємозв'язку системи управління з управлінським обліком

3-й варіант – частина даних у бухгалтерському та управлінському обліку збігаються, проте у цілому це різні системи. Програма, у якій вестиметься управлінський облік, повинна бути інтегрована із системою бухгалтерського обліку. Відповідно, вся фінансова інформація повинна надходити з бухгалтерської системи до управлінської автоматично [5].

Принциповою особливістю управлінського обліку є його оперативність, яка дає змогу аналізувати діяльність підприємства щодня. Затрати на розроблення та подальшу експлуатацію облікової системи не повинні перевищувати економічну вигоду від її впровадження, тому необхідно визначити, яку саме і наскільки деталізовану інформацію потрібно відобразити у звітах.

Внутрішня управлінська звітність повинна бути:

- оперативною, короткою (але достатньою) і корисною, тобто поданою саме тоді, коли вона необхідна для прийняття конкретних управлінських рішень, і без зайвої інформації, щоб можна було оперативно оцінити її зміст;
- доцільною, достовірною та об'єктивною;
- адресною та зрозумілою, тобто керівники центрів відповідальності повинні отримувати

звітність, що містить ту інформацію, у якій зацікавлені саме вони;

- порівняною з іншими звітами та аналітичною, тобто керівник повинен мати можливість проаналізувати звітність, затративши мінімум часу.

Одним із головних аспектів складання звітів є розроблені форми тематичних звітів за ключовими показниками підприємства. Такі звіти можуть подаватися як з установленою періодичністю, так і в міру виникнення відхилень (табл. 2).

Ці ж показники забезпечать організацію бюджетування на підприємстві, що являє собою механізм розподілу ресурсів, їх планування, фактичного аналізу, оцінки та контролю. Багато залежить від фінансової структури підприємства.

Основними проблемами під час формування концепції сучасного управлінського обліку для українських підприємств є впровадження нових систем обліку витрат і розроблення нових підходів до калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Проблемами функціонування управлінського обліку на українських підприємствах є:

- вибір варіанту побудови системи;

Ключові показники для підготовки звітів

Типи ключових показників	Критерії ефективності	Ключові показники діяльності підприємства
Показники, що характеризують ефективність бізнесу в цілому	Задоволеність власників	Рентабельність активів, рентабельність грошового потоку, вартість компанії
	Задоволеність клієнтів	Кількість претензій від клієнтів, кількість постійних клієнтів, плинність клієнтів
	Задоволеність та ефективність персоналу	Продуктивність праці одного співробітника, плинність кадрів
Показники, що характеризують ефективність окремих бізнес процесів і напрямків	Ефективність закупівель	Час проходження товарів, індекс якості закупівель, вартість втрат при перевезенні
	Ефективність зберігання і переміщення товарів	Швидкість товарного обороту, вартість утрат під час зберігання та перевезення
	Ефективність виробництва	Обсяг виробництва, номенклатура виробництва, якісні показники випуску, частка втрат від браку, обсяги виконаної роботи, величина та структура собівартості
	Ефективність продажів	Обсяги продажів, обсяги грошових надходжень, стан дебіторської заборгованості, затрати на реалізацію, частка знижки у продажах, середній рівень націнки, рентабельність продажів, охоплення клієнтської бази
	Ефективність нових розробок	Тривалість життєвого циклу нового продукту, кількість нових продуктів у розробленні

- робота над побудовою системи управлінського обліку фінансового департаменту;
- відсутність продуманої організаційної структури підприємства, невизначеність із виконавцями та користувачами інформації призводитиме до конфлікту даних та неможливості не тільки отримувати результати роботи, але й здійснювати їх контроль;
- невизначеність кваліфікаційних вимог до спеціалістів, які відповідають за постановку та ведення управлінського обліку;
- складність у технічному функціонуванні системи.

Також слід відзначити, що суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення переліку складників даного обліку. Завдяки управлінському обліку бухгалтер за потребою, крім власне обліку та калькулювання собівартості продукції, займається нормативним плануванням, економічним аналізом та підготовкою управлінських рішень [4].

Вирішення проблем управлінського обліку необхідно здійснювати й на рівні держави: допомога у формуванні єдиної методологічної бази управлінського обліку, яка повинна бути тісно пов'язана з процесами вдосконалення корпоративного управління; формування «прошарку» кваліфікованих професіоналів у сфері управлінського обліку.

Що стосується впровадження системи управлінського обліку, то для успішного здійснення цього процесу необхідні три невід'ємні складники:

- 1) спеціальні ресурси для реалізації цього завдання;
- 2) фахівці;
- 3) участь у процесі постановки.

Впровадження системи управлінського обліку в практику підприємств повинно передбачати поетапне здійснення основних заходів (рис 2).

Створення системи управлінського обліку для конкретних цілей відбувається в три етапи, на кожному з яких вирішуються свої специфічні завдання (табл. 3).

Процес упровадження (вдосконалення) системи управлінського обліку необхідно проводити обмірковано, поетапно, з оцінкою ефективності кожної стадії і ретельним плануванням наступної, оскільки витрати на вдосконалення системи управління повинні призвести до безперечного і відчутного ефекту для підприємства. Обов'язковою умовою дієвості системи управлінського обліку є взаємоузгодженість роботи всіх служб і підрозділів підприємства, постійна командна співпраця у напрямі реалізації узгоджених загальних цілей підприємства. Відсутність одного з вищенаведених заходів унеможлиблює функціонування цілісної системи управлінського обліку [11, с. 112].

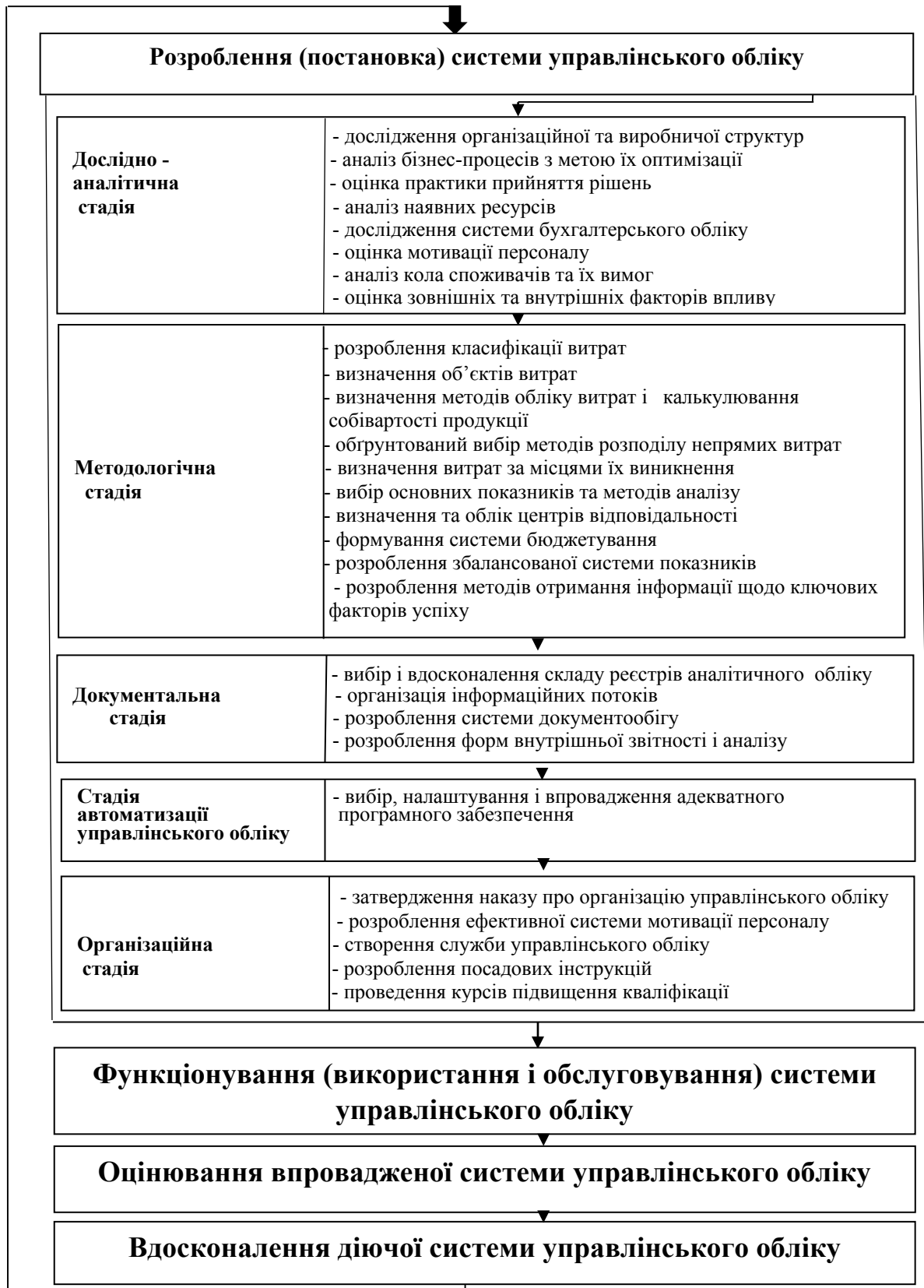


Рис. 2. Алгоритм впровадження і розвитку управлінського обліку

Ефективність етапу функціонування управлінського обліку є основною метою впровадження цієї системи. Оцінювання ефективності

функціонування діючої системи управлінського обліку можна проводити в такому порядку: оцінка на відповідність визначеній меті підпри-

Створення системи управлінського обліку для конкретних цілей

№	Зміст етапу	Дії по етапу
I етап	Формування управлінського рішення облікового завдання або аналіз й опис наявного	1) визначаються управлінські завдання та порядок їх управлінського вирішення; 2) визначається перелік даних, необхідних для її вирішення, система їх збирання та правила документообігу; 3) визначаються результати, яких планується досягти, та призначаються відповідальні особи за досягнення визначених результатів
II етап	Ув'язка прийнятих рішень з наявними управлінськими рішеннями, обліковою політикою, бухгалтерською практикою	1) узгоджуються дані управлінського обліку з даними фінансового; 2) вносяться зміни до облікової політики або купується нове програмне забезпечення з відповідними функціями;
III етап	Впровадження облікових технологій	1) офіційно покладається відповідальність на конкретних працівників за збирання та аналіз даних; 2) відбувається розроблення посадових інструкцій для виконавців

емства; порівняння отриманих вигод із понесеними витратами для впровадження цієї системи; порівняння діючої системи з еталоном (системою управлінського обліку провідних фірм відповідної галузі).

Враховуючи те, що підприємство під час своєї діяльності постійно виявляє нові потреби зростання ефективності інформаційного забезпечення, виникає потреба у пошуку нових шляхів для вдосконалення системи управлінського обліку [3].

Управлінський облік є ефективним інструментом управління, тому що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі, а саме забезпечує підприємство ключовою інформацією. Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування управ-

лінського обліку, на жаль, ще не набуло належного поширення у зв'язку з невирішеним колом проблем. У сучасних умовах це питання вкрай актуальне і потребує свого дослідження.

Висновки з цього дослідження. Виходячи з вищесказаного, можна зробити висновок, що поступове становлення та розвиток управлінського обліку є одними з напрямів удосконалення вітчизняної системи обліку та звітності як ключового інформаційного інституту в забезпеченні конкурентоспроможності національної економіки. Для поліпшення діяльності підприємств необхідно більше уваги приділяти обґрунтованому поетапному процесу підготовки та прийняття управлінських рішень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Голов С.Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 11. – С. 15–23.
2. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О.О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2. – С. 174–179.
3. Дяків В.В. Управлінський облік в Україні – реалії сьогодення / В.В. Дяків // Економіка АПК. – 2010. – № 8. – С. 76–80.
4. Матвієнко Г. Внутрішня управлінська звітність / Г. Матвієнко // Баланс. – 2011. – № 15. – С. 31.
5. Скрипник Н.В., Скрипник М.Є. Роль та місце управлінського обліку в системі управління підприємством / Н.В. Скрипник, М.Є. Скрипник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 11.