

УДК 657.47

Проблеми і перспективи розвитку управлінського обліку на підприємствах

Малахова А.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Донбаського державного педагогічного університету

Мартиненко О.В.

старший викладач кафедри обліку і аудиту
Донбаського державного педагогічного університету

Мартиненко А.О.

студентка
Донбаського державного педагогічного університету

У статті розглянуто сутність управлінського обліку, варіанти взаємозв'язку управлінського і фінансового обліку. Виокремлено напрями вдосконалення організаційних та методичних аспектів бухгалтерського обліку витрат підприємств, зокрема в частині внутрішньої бухгалтерської звітності запропоновано розкриття інформації про витрати відповідно до видів діяльності, видів продукції, центрів виникнення витрат і відходів виробництва, що сприяє оптимізації виробничої собівартості та витрат суб'єкта господарювання у цілому.

Ключові слова: управлінський облік, елементи, мета, завдання, принципи, функції, управлінські рішення.

Malahova A.V., Martynenko E.V., Martynenko A.A. ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье рассмотрена сущность управленческого учета, варианты взаимосвязи управленческого и финансового учета. Выделены направления усовершенствования организационных и методических аспектов бухгалтерского учета расходов предприятий, в частности в части внутренней бухгалтерской отчетности предложено раскрытие информации о расходах в соответствии с видами деятельности, видами продукции, центрами возникновения расходов и отходов производства, что способствует оптимизации производственной себестоимости и расходов субъекта хозяйствования в целом.

Ключевые слова: управленческий учет, элементы, цель, задачи, принципы, функции, управленческие решения.

Malahova A.V., Martynenko E.V., Martynenko A.A. PROBLEMS AND PROSPECTS OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING AT ENTERPRISES

This article reviews the managerial accounting, variants of collaboration of the managerial and financial accounting. The study singles out areas of improvement of organizational and methodological aspects of the accounting of expenses, in particular in terms of internal accounting proposed disclosure of costs to activities, types of products, cost centers and production waste, contributing optimization of production costs and expenses of the entity as a whole.

Keywords: managerial accounting, elements, goals; tasks; principles, functions, managerial decisions.

Постановка проблеми у загальному вигляді. В умовах директивної економіки не було стимулів вивчати та аналізувати витрати для їхнього зниження, а на етапі розвитку ринкових відносин ці стимули повною мірою ще не сформовано. Це стало однією з причин того, що в питаннях класифікації витрат та використання сучасних методів їх обліку і калькулювання наша країна суттєво відстає від країн із розвинутою економікою.

Якщо спробувати визначити мету всього процесу управління витратами на сучасному етапі, то у загальному вигляді вона буде сформульована так: приведення витрат до

бажаного рівня і збереження їхньої величини протягом визначеного терміну.

Адаптація підприємств до умов, що постійно змінюються, є одним із найголовніших завдань забезпечення стійкого розвитку економіки у цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам невизначеності та її впливу на прийняття фінансових рішень у діяльності суб'єктів господарювання присвячені праці вітчизняних та іноземних учених: І.Г. Ансоффа, Ю.А. Бабаєвої, І.О. Бланка, М.Ф. Бреда, В.В. Вітлинського, А.М. Галагана, В.М. Геєця, А.О. Задой, С.М. Ілляшенка,

Н.Д. Ільєнкової, А.К. Камаліяна, О.Є. Кузьміна, Л.Г. Мельника, В.Є. Момота, Л.Г. Лабскера, А.О. Старостиної, М.П. Тихомирова, А.А. Томпсона, Р.І. Трухаєва, Д. Шендела, А.Г. Янкового, О.В. Яновської та ін. Водночас нестабільність умов функціонування зумовлює необхідність подальшого дослідження процесу управління фінансами вітчизняних підприємницьких структур.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є вивчення особливостей впливу невизначеності на процес прийняття управлінських фінансових рішень підприємницьких структур, що спрямовані на зростання рівня прибутковості, ринкової вартості суб'єктів господарювання та підвищення їх конкурентоспроможності на вітчизняному та міжнародному фінансовому та товарному ринках.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним зі шляхів підвищення конкурентоспроможності продукції є розвиток системи управління витратами. В умовах економічної кризи для виробництва конкурентоздатної продукції підприємства повинні або виробляти і реалізовувати власну продукцію за низьких витрат, або ж підтримувати якісні й інші критерії продукції на рівні, що істотно перевершує конкурентів. Зважаючи на структуру організаційно-правових форм підприємств на сучасному етапі, можна припустити, що велика їх частина буде орієнтована на виконання першого напряму розвитку. Це пояснюється передусім тим, що низький рівень прибутків основної долі покупців сприяє споживанню дешевої продукції. А також зниження витрат на виробництво дає змогу збільшити рентабельність та обсяги її випуску, внаслідок чого збільшуються власні джерела фінансових ресурсів і розширюються можливості використання позикового капіталу.

У зв'язку із цим як один із напрямів розвитку системи управління фінансовим забезпеченням може бути визнана оптимізація виробничих витрат на основі відповідної інформації про витрати виробництва. Управлінський облік представляє для цього необхідний механізм, що дає змогу комплексно розглянути питання планування, оперативного контролю й обліку окремих видів діяльності.

Сучасні наукові концепції створюють різноманітні взаємозв'язані облікові підсистеми. У функціональному значенні й історичному процесі початковою підсистемою наукової парадигми обліку виступає бухгалтерський облік, що є складною, багатоплановою структурною побудовою, максимальну питому вагу в якому

за об'ємом оброблюваної інформації займають фінансовий і управлінський облік. Наявне різноманіття думок авторів, що досліджують проблему сутності, ролі, призначення і місця управлінського та фінансового обліку, зумовлюється складністю структури, яка породжує складність взаємодій цих облікових підсистем у процесі виконання ними основної функції: надання інформації для ухвалення ефективних та своєчасних управлінських рішень.

Зміст поняття «управлінський облік» у різних країнах різний. Уперше його почали використовувати автори, що пишуть англійською мовою. У Німеччині цим терміном не користуються взагалі, вважаючи за краще називати відповідний учбовий курс і практичну справу «Числення (облік) витрат і результатів». Відповідно, сфера планування, обліку, контролю і аналізу витрат обмежується переважно виручкою від продажів і витратами поточного року. В англійських країнах (США, Канаді, Англії) управлінський облік розглядають ширше. У його сферу входять фінансові і виробничі інвестиції, результати їх використання. У Франції вважають за краще мати справу з поняттям «маржинальний облік» і обмежують його пошуком та обґрунтуванням управлінських рішень на перспективу з використанням показників маржинального прибутку.

Офіційне визнання управлінського обліку як самостійного виду бухгалтерського обліку сталося в 1972 р. У цей час американською асоціацією бухгалтерів була розроблена програма отримання диплома з управлінського обліку з привласненням випускникам кваліфікації бухгалтера-аналітика. Відповідно, управлінський облік як самостійна навчальна дисципліна був уведений в учбові плани вищих учбових закладів. У документах національної федерації бухгалтерів США управлінський облік визначається як процес пізнання, оцінки, накопичення, аналізу, підготовки, тлумачення і повідомлення фінансової інформації, використовуваної управлінським апаратом для планування, визначення вартості і контролю в рамках підприємства [1, с. 140].

У вітчизняній методології під управлінським обліком розуміється процес ідентифікації, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі фінансової і виробничої інформації, на підставі якої керівництвом підприємства приймаються оперативні і стратегічні рішення [2, с. 57].

Управлінський облік є системою економічної інформації про витрати та прибутки по окремих об'єктах управління, представленою

в різних аналітичних угрупованнях за встановленими ознаками. Це дає змогу виявити вплив чинників на витрати, обсяги виробництва, об'єми продажів, прибуток і впливати на них для отримання високих економічних результатів [2].

Нині виділяють різні варіанти взаємозв'язку управлінського та фінансового обліку. Для вітчизняного обліку характерний калькуляційний варіант. Усі операції управлінського обліку знаходять віддзеркалення в загальній системі бухгалтерських записів на синтетичних рахунках, які вважаються такими, що умовно належать до управлінського обліку. У цьому разі розподіл даних фінансового і управлінського обліку може виконуватися на рівні аналітичного обліку.

У західному обліку, що складається з двох підсистем – фінансового та управлінського обліку, виділяють автономну й інтегровану системи управлінського обліку. За автономної системи управлінський і фінансовий облік існує відособлено, і кожен із них ведеться за власним планом рахунків. У фінансовому обліку ведеться облік витрат у розрізі економічних елементів і прибутків по видах діяльності, а в управлінському обліку здійснюється облік витрат у розрізі статей калькуляції та прибутків по видах продукції, що виробляється.

Виділяють два різновиди автономної системи: повну та звичайну. Повна автономія припускає взаємозв'язок між фінансовим та управлінським обліком поза системою рахунків бухгалтерського обліку оперативним шляхом. За звичайної автономії зв'язок здійснюється з використанням парних контрольних рахунків з однією і тією ж назвою. Для застосування в обліку автономної системи в єдиному плані рахунків для управлінського обліку можна використовувати вільні коди з метою отримання даних про виробничі витрати по економічних елементах.

Ведення управлінського обліку разом із фінансовим обліком за інтегрованої системи передбачається за єдиним планом рахунків, в якому для управлінського обліку виділяються спеціальні розділи, і в єдиній інформаційній системі. Для взаємозв'язку фінансового і управлінського обліку використовують контрольні рахунки (у фінансовому обліку рахунку прибутків і витрат). Ці рахунки можуть мати пряму кореспонденцію з рахунками управлінського обліку або ж передавати дані через тимчасові так звані передавальні рахунки. Застосування цього варіанту можливо за інте-

грованого плану рахунків, в якому вірогідна деталізація даних для управлінського обліку.

Становлення і розвиток системи не можуть бути зумовлені функціонуванням окремих елементів. Лише взаємопов'язане та взаємодоповнюване функціонування гетерогенних компонентів породжує квалітативні нові функціональні властивості цілого, такого, що не має аналогів у властивостях його елементів. Під час конструювання багаторівневої інформаційної системи необхідно брати до уваги той факт, що функції управління скоординовані та детерміновані й їх реалізація ґрунтується на обліку різних чинників.

Визначаючи поняття «управлінський облік», на нашу думку, необхідно виділити такі основні його елементи, як: мета; завдання; принципи; основні функції; основна вимога до інформації, підготовленої в процесі управлінського обліку; співвідношення із системою управління; користувачі інформації, підготовленої в системі управлінського обліку. Особлива увага в теорії і практиці управлінського обліку приділяється його цілям і завданням, що грають важливу роль в ухваленні управлінських рішень.

Мету управлінського обліку можна визначити так: це забезпечення менеджерів управлінськими звітами, що містять планову, фактичну та прогнозну інформацію, адаптовану для вирішення внутрішніх завдань управління організацією, необхідну для контролю економічності виробничо-господарської діяльності, пошуку й обґрунтування управлінських рішень.

Істотним у здійсненні мети управлінського обліку є встановлення його завдань. Як відомо, до завдань фінансового обліку належить визначення загального результату фінансово-господарської діяльності організації за звітний період, тоді як завданням управлінського обліку є визначення результатів цієї діяльності по окремих її напрямках. Тобто, використовуючи інструменти управлінського обліку, можна залежно від потреби системи управління господарською діяльністю організації розглядати окремі плани функцій, секторів виробництва, виготовлення різної продукції, технологічних операцій, виробничих центрів і центрів, відповідальних за випуск продукції.

На нашу думку, виходячи з поставленої мети і призначення, управлінський облік вирішує такі завдання:

1. Формування інформації для цілей управління витратами, прибутками і результатами діяльності підприємства:

– визначення об'єктів обліку витрат, центрів відповідальності, центрів витрат, розроблення ознак класифікації витрат;

– оцінка витрат по елементах, статтях, видах, конкретних продуктах, центрах відповідальності;

– визначення об'єктів калькуляції, методів розподілу накладних витрат по об'єктах калькуляції;

– визначення методів калькуляції собівартості одиниці продукції, що випускається;

– зіставлення витрат і результатів діяльності по центрах відповідальності та центрах витрат;

– представлення інформації про витрати для управлінського планування і контролю.

2. Сприяння в прогнозуванні, плануванні і формуванні бюджетів:

– прогнозування поточних витрат і прибутків;

– розроблення детального, всебічного та комплексного плану, що забезпечує досягнення стратегічних і оперативних цілей організації;

– застосування методу бюджетування.

3. Забезпечення управлінського контролю над фінансово-господарською діяльністю, пов'язаного з функціями, які виконують виконавчі органи підприємства:

– вибір методу контролю за кожним видом витрат;

– формування відповідної управлінської звітності, що дає змогу контролювати, регулювати й аналізувати результати діяльності організації.

4. Аналіз і оцінка фактичних результатів діяльності організації:

– оцінка стану розвитку організації, її ресурсного потенціалу;

– оцінка виробничої потужності;

– оцінка конкурентних переваг і визначення слабких сторін організації.

5. Виявлення резервів і ухвалення тактичних або стратегічних рішень розвитку виробничої діяльності організації.

Рішення поставлених завдань управлінського обліку визначається системою взаємозв'язаних принципів. Управлінський облік на вітчизняних підприємствах, окрім загальноприйнятих, повинен будуватися на таких принципах:

- узгодженості цілей і результатів, що досягаються в ході діяльності;

- одночасності у виконанні робіт із прогнозування, планування, організації, обліку, контролю, аналізу та регулювання різних управлінських рішень;

- стійкості організаційної структури підприємства до умов функціонування, що перманентно міняються, залежно від управлінських завдань, що підлягають рішенню;

- компліментарності, що припускає взаємодоповнювану та взаємну відповідність підсистем управлінського обліку, що забезпечує їх узгоджене функціонування;

- систематичності і регулярності у виконанні управлінських робіт по центрах витрат, місцях виникнення витрат і центрах відповідальності;

- скоординованості. З огляду на те, що існує взаємозв'язок між різними структурними підрозділами підприємства, продукція одних підрозділів використовується для потреб інших, управлінський облік повинен забезпечити узгодженість та збалансованість цілей різних рівнів, що впливають на виконання стратегії розвитку організації;

- оперативного реагування, зумовленого впливом на процес виробництва різних зовнішніх чинників (природно-кліматичних, біологічних і тому подібне), тому управлінський облік повинен пристосовуватися і чуйно реагувати на різні зміни умов зовнішнього середовища;

- прийнятності. Внаслідок тривалості виробничого циклу, період якого іноді може бути більше року, виникає необхідність у розробленні різних варіантів організації управлінського обліку і виборі найбільш оптимальної схеми для певних умов певної діяльності.

Система управлінського обліку діє за допомогою низки функцій, які визначаються цілями та завданнями конкретного підприємства. На нашу думку, під функцією слід розуміти ту роль, яку виконує той або інший предмет, процес, дія, подія згідно зі своїм змістом у громадському житті. Функції управлінського обліку за формою і змістом представляються діями, вирішальними завданнями управління.

Пропонуємо таке формулювання функцій управлінського обліку:

- визначення стратегії і перспективних напрямів розвитку підприємства та підвищення економічної ефективності використання ресурсів;

- складання планів, бюджетів;

- формування нормативного господарства та контроль над дотриманням нормативів;

- визначення витрат і виявлення фінансових результатів по підприємству, по окремих підрозділах, по видах продукції, що випускається;

- оперативний контроль та оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в досягненні мети;

– економічний аналіз результатів діяльності по підприємству, по окремих підрозділах, по видах продукції, що випускається.

Дослідження свідчать, що перелік статей витрат на окремих підприємствах значно різниться. Виділення окремих витрат у самостійні статті або, навпаки, об'єднання окремих статей дає змогу розробити номенклатуру статей витрат, що максимально відповідає технолого-організаційній специфіці виробництва.

У зв'язку з відсутністю планування й аналізу витрат за калькуляційними статтями та формальним складанням фактичних калькуляцій на підприємствах значно послабилася контрольна функція обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності. Дослідження питання показало, що на підприємствах відсутня система гнучкого оперативного обліку, результативного попереднього контролю виробничих витрат та їх жорсткого нормування.

Облік окремих видів витрат та вирішення завдань з їх оптимізації здебільшого здійснюються за допомогою бухгалтерсько-статистичних методів, хоча останнім часом є тенденція до застосування економіко-математичних мето-

дів, у тому числі комп'ютерно-математичного моделювання за допомогою впровадження в облікову практику автоматизованих засобів обробки економічної інформації.

Наявний бухгалтерський облік не дає вичерпної оперативної інформації про витрати виробництва, тому що облікова інформація групується переважно в кінці місяця і відображає події, що минули. На підприємствах інформаційна база обліку витрат виробництва недостатньо використовується для прийняття управлінських рішень.

Висновки з цього дослідження. Таким чином, управлінський облік є історично сформованою, науково обґрунтованою системою, що виникла в результаті зміни умов виробництва і розвитку структурних форм підприємства, що стало визначальним чинником його значення як базового інструменту ухвалення управлінських рішень. Управлінський облік – це система спостереження, збору, оцінки, реєстрації, виміру, обробки, систематизації і передачі інформації в інтегрованій системі планування, прогнозування, нормування, обліку, контролю й аналізу для вироблення стратегічної політики ухвалення управлінських рішень, розкриття їх для зацікавлених користувачів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бойко Є.І. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах / Є.І. Бойко // Науковий вісник. – Львів, 2008. – Вип. 18.6. – С. 139–143.
2. Дробязко С.І. Методичні засади управління витратами підприємства / С.І. Дробязко // Акад. огляд. – 2010. – № 1. – С. 55–60.
3. Звенячкіна В.Ю. Особливості підходів до управління витратами на промислових підприємствах / В.Ю. Звенячкіна // Наукові праці. Серія «Економічна». – 2008. – Вип. 33–2(128). – С. 44–49.
4. Назарчук Т.В. Генезис та еволюція поглядів у визначенні витрат виробництва / Т.В. Назарчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2005. – № 3. – Т. 1. – С. 156–160.
5. Назарчук Т.В. Оптимізація загальної структури управління підприємством як об'єкта формування витрат / Т.В. Назарчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2006. – № 2. – Т. 2. – С. 78–82.
6. Фінанси підприємств: [підручник] / А.М. Поддєрьогін [та ін.]; кер. кол. авт. і наук. ред. А.М. Поддєрьогін; МОН України, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана; 6-е вид., перероб. та доп. – Київ: КНЕУ, 2006. – 552 с.