

*Лебедик Г.В.,**к.е.н.,**старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Полтавський національний технічний університет
імені Юрія Кондратюка**Іващенко К.Ю.,**магістр,**Полтавський національний технічний університет
імені Юрія Кондратюка**Світловська А.М.,**магістр,**Полтавський національний технічний університет
імені Юрія Кондратюка*

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Анотація. У статті досліджено роль управлінського обліку в системі управління підприємством. Розглянуто основні підходи до формування аналітичної інформації для ефективного управління бізнесом. Виявлено проблеми поширення та окреслено шляхи впровадження системи управлінського обліку на підприємствах.

Ключові слова: управлінський облік, система управлінського обліку, управління, управлінська інформація, витрати, калькулювання собівартості.

Постановка проблеми. Розвиток підприємства в ринкових умовах визначають стратегічними цілями та завданнями. На сьогодні у зв'язку зі змінами, які відбуваються як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищах, підприємству для реалізації стратегії необхідно постійно коригувати свою поведінку на ринку та створити гнучку, адаптивну систему управління, що є одним із вирішальних факторів прибутковості та конкурентоспроможності. Очевидно, що традиційних методів бухгалтерського обліку вже недостатньо. Сучасні методи управління вимагають більш детальної облікової інформації, насамперед підвищення її гнучкості, аналітичності, об'єктивності та оперативності. Саме управлінський облік призначений для надання достовірної, повної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Але в практичній діяльності переважної більшості підприємств України управлінський облік ще не сформувався як цілісна система збирання, аналізу, інтерпретації та надання корисної інформації з метою прийняття на її основі оперативних, тактичних та стратегічних рішень. Керівники підприємств не мають чіткого розуміння цього виду обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідженні питань теорії і практики організації управлінського обліку зробили вітчизняні та зарубіжні науковці: Ф.Ф. Бутинець, В.М. Добровський, І.Є. Давидович [6], О.О. Довжик [4], М.С.Пушкар [9], В.В. Євдокімов [5], Л. Нападівська [7], С.О. Левицька [6], С.Ф. Голов [3], О.В. Лишиленко, І.Б. Плотніченко [8], Ю.В. Безверхня [1], Л.В. Безкоровайна [2], А. Аткінсон та ін.

Управління витратами розглядали низка зарубіжних і вітчизняних учених, зокрема І.О. Бланк, С.Ф. Голов, К. Друрі, О.М. Данилюк, С.А. Котлярів, Л.В. Нападівська, В.М. Панасюк.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Сьогодні в економічних дослідженнях використовуються різні розробки, присвячені питанням управлінського обліку як інструменту управління підприємствами. Проте поряд із вагомими науковими результатами питання методики і організації управлінського обліку залишається актуальним і потребує вирішення в умовах сьогодення. Особливої актуальності набуває невирішене питання безпосередньо практичного використання управлінського обліку.

Мета статті полягає в обґрунтуванні необхідності організації та ведення управлінського обліку на підприємствах із метою отримання достовірної інформації для забезпечення ефективного управління та створення конкурентних переваг у ринковому середовищі.

Виклад основного матеріалу дослідження. За офіційним визначенням, яке дає міжнародна федерація бухгалтерів, «управлінський облік» – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [3, с. 17].

Управлінський облік – процес, який, прибавляючи цінність, безперервно вдосконалює планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової і нефінансової інформації, який направляє дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей підприємства.

Сутність управлінського обліку, його призначення можна коротко передати визначенням: «виробництво» інформації для здійснення ефективного управління.

М.С. Пушкар зазначив, що особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання – забезпечення потреб користувачів [9, с. 24].

Таким чином, управлінський облік можна охарактеризувати як інтегруючу систему підготовки ключової інформації та забезпечення нею різних рівнів управління з метою ефективного планування, контролю і покращання якості приймаючих рішень. Окрім того, у системі управлінського обліку здійсню-

ється оцінка прийнятих рішень на різних рівнях управління з точки зору відповідності загальній стратегії підприємства.

Основними завданнями управлінського обліку є:

1) збір, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо оптимізації процесу управління шляхом регулювання структури активів та пасивів підприємства;

2) перевірка законності та доцільності господарських засобів та коштів, ефективне використання майна;

3) підведення підсумків господарської діяльності та оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі реалізованих виробів, центрів відповідальності управлінських і технологічних рішень;

4) складання внутрішніх звітів, інформація яких призначена для власників підприємств та керівників, а також інших внутрішніх користувачів бухгалтерської інформації [5, с. 139].

Запровадження системи управлінського обліку дасть змогу керівнику підприємства:

- оперативно управляти бізнесом, спираючись на виконання стратегії підприємства, досягнення цільових результатів; швидко адаптувати бізнес-процеси підприємства до зміни ринкових умов, законодавчої бази та інших зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на діяльність підприємства;

- підвищувати рентабельність, економічну ефективність і конкурентоспроможність за рахунок зовнішнього та внутрішнього реінжинірингу бізнес-процесів шляхом виявлення неефективних позицій, гранично витратних за вартістю, персоналу, термінів і розробки заходів із підвищення їх ефективності;

- використовувати систему оперативного моніторингу ключових напрямів діяльності за допомогою показників діяльності та отриманих чи очікуваних економічних результатів;

- підвищувати економічну ефективність шляхом фінансового контролінгу витрат на операції з виробництва та реалізації продукції, впливати на ціну кінцевого продукту методом інтеграції маркетингу потреб покупців;

- розподіляти виконання бізнес-процесів по зонах відповідальності конкретних служб, що дозволить використовувати комплексний підхід до управління підприємством;

- контролювати взаємодію зон відповідальності над бізнес-процесами з оцінкою їх ефективності та використовувати відповідну систему мотивації персоналу з метою поліпшення отриманих показників;

- використовувати сучасну систему управління підприємством, досягаючи визнання на внутрішньому ринку і на міжнародному рівні;

- привести політику і стандарти підприємства до єдиної форми, що допоможе правильно розподілити цілі для досягнення стратегічних завдань;

- розробити стратегію розвитку підприємства, що враховує дотримання інтересів як керівника, акціонерів, персоналу, так і регуляторних органів.

На сучасному етапі розвитку складність успішного впровадження управлінського обліку обумовлена особливостями діяльності окремих ланок народного господарства. Виходячи з цього інформаційна база, необхідна для управління, є специфічною для кожного підприємства. Відповідно, система управлінського обліку ґрунтується на різних підходах та інструментах для формування цієї інформації. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено,

що підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій із метою обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів [8]. Тому використання та регулювання управлінського обліку в Україні можливо лише на рівні окремих підприємств, які його впроваджують.

Організація управлінського обліку є внутрішньою справою самого підприємства. Ведення управлінського обліку не є обов'язковим для підприємства, але його наявність забезпечує ефективність управління діяльністю. Тому рішення про доцільність ведення управлінського обліку керівник ухвалює виходячи з оцінки витрат і вигоди від його функціонування. Вирішальне значення при цьому мають відігравати розміри підприємства, потреби щодо забезпечення інформацією всіх рівнів управління та методики збору й опрацювання даних.

Упровадження управлінського обліку на підприємствах потребує вирішення таких основних питань, як:

- відсутність чіткого уявлення про сутність і принципи управлінського обліку серед економістів та перспектив упровадження і організації системи управлінського обліку на підприємствах;

- поділ підприємства на окремі структурні підрозділи (центри відповідальності), закріплення за ними конкретних завдань і впровадження конкретних фінансових показників для створення ефективної системи внутрішнього контролю їх виконання;

- широке делегування повноважень і відповідальності на місцях;

- формування і розвиток системи комплексного планування і бюджетування на підприємстві;

- упровадження системи якості продукції (робіт, послуг), а також діяльності підприємства в цілому;

- організація обліку витрат не тільки за окремими видами продукції, а й за технологічними процесами, фазами виробництва, регіонами збуту;

- розроблення та впровадження системи мотивації до збільшення внеску кожного структурного підрозділу і кожного виконавця в загальний результат діяльності підприємства;

- стимулювання працівників до навчання та підвищення кваліфікації;

- упровадження інформаційних технологій не тільки для оперативної обробки інформації, а й для створення єдиного інформаційного простору з метою комунікації зв'язків між окремими структурними підрозділами та виконавцями, для оптимального і своєчасного прийняття рішень і досягнення єдиної стратегічної мети.

Вирішення цих питань дасть змогу ефективно управляти діяльністю підприємства, а в перспективі – моделювати як поточний, так і перспективний фінансово-економічний стан підприємства.

Інформацію про те, який вид продукції користується попитом на ринку, які необхідно понести затрати для налагодження її випуску, який дохід принесе її реалізація в майбутньому, а також наскільки ефективно здійснюються процеси, пов'язані з випуском та реалізацією, тією чи іншою мірою відображають майже всі підприємства, використовуючи різні методи та підходи. Але оптимальним способом для цього є впровадження чіткої і ґрунтовної системи управлінського обліку, яка дозволить автоматизувати збір даних і надасть можливість у будь-який момент отримати цілісну картину фінансово-господарської діяльності підприємства.

Виникнення та існування управлінського обліку обумовлені конкретною метою – допомога внутрішнім користувачам приймати більш обґрунтовані рішення та ефективно управляти підприємством.

Дані, які отримуються в ході управлінського обліку, є конфіденційними, оскільки вони відображають реальний стан справ на підприємстві, його стратегічні і тактичні наміри, тому показники і дані, розраховані з його допомогою, повинні бути доступними обмеженому колу внутрішніх користувачів.

Керівництво підприємства має вирішити, який із варіантів організації управлінського обліку на підприємстві обрати:

1. Найняти фірму, що спеціалізується на впровадженні системи управлінського обліку на підприємстві. Переваги такого варіанту – робота професіоналів, які мінімізують кількість можливих помилок і відхилень, погляд зі сторони, оптимальні строки впровадження. Недоліки – фірма-виконавець буде працювати з певним програмним забезпеченням, яке не завжди відповідатиме потребам конкретного підприємства; зазвичай вартісні послуги.

2. Упровадження власними силами. Переваги такого варіанту – система управлінського обліку максимально враховуватиме всі особливості підприємства, програмне забезпечення буде простим, зрозумілим і зручним та забезпечить необхідною інформацією керівників різних рівнів управління. Недоліки – висока трудомісткість.

Для успішної організації системи управлінського обліку на підприємствах за другим варіантом необхідні такі невід’ємні складові:

1. Проаналізувати взаємодію бухгалтерського та управлінського обліку. Виявити всі невраховані дані як одного, так й іншого обліку. Вивчити, які дані бухгалтерського обліку піддаються коригуванню в планово-економічному аналізі (наприклад, вартість робіт і послуг, інфляційні процеси тощо). Вивчити процес узагальнення облікових даних бухгалтерського обліку в бізнес-планах та аналітичної звітності за всіма видами господарської діяльності.

2. Вибір методики. При встановленні системи управлінського обліку варто зробити вибір методики управлінського обліку, найбільш відповідний для конкретного підприємства. Вибрати можна із уже існуючих систем управлінського обліку, що успішно діють на міжнародному рівні:

- ABC (Activity-Based Costing) – розрахунок собівартості за видами діяльності. Розподіл управлінських витрат проводиться шляхом визначення витрат підприємства за всіма видами ресурсів, необхідних для створення конкретного виду продукту;

- Lifecycle costing – калькуляція на базі життєвого циклу. У вартості виробленого товару чи послуги повинна враховуватися і вартість розробки, проектування, виробництва, продажу на ринку, післяпродажного обслуговування, виведення з ринку та утилізації. Головна мета такої методики – оптимальне управління витратами на будь-якому етапі життєвого циклу продукції;

- Target costing – ціноутворення за цілями. Розстановка пріоритетів цілей для оптимізації собівартості товару або послуги при обліку цільових показників, від яких залежить найбільш сприятливе співвідношення «ціна – якість», таких як характеристики надійності та експлуатації, рівень сервісних послуг тощо;

- BSC (Balanced Scorecard) – збалансована система показників. Ця система управлінського обліку ґрунтується на управлінні ключовими бізнес-процесами, поділеними на чотири великі сектори (фінансова система, ринок збуту, внутрішні

напрямки виробничої діяльності, управління трудовими ресурсами). Кожен сектор веде відповідальний за даний напрямок діяльності працівник, ґрунтуючись на цілях і завданнях підприємства, у вигляді цільових значень оціночних показників, виражених у кількісному або якісному значенні.

У залежності від складності та багатофункціональності конкретного бізнесу кожен керівник обирає, яку з методик управлінського обліку йому використовувати, яка методика допоможе йому найбільш ефективно управляти виробництвом, маючи на озброєнні необхідний обсяг планової, фактичної і прогнозної інформації за всіма напрямками діяльності. Використання оціночних показників дозволяє орієнтувати весь колектив підприємства на досягнення поставлених стратегічних завдань.

3. Метод обліку витрат. Перед створенням Положення про облікову політику підприємства і розробкою Робочого плану рахунків необхідно вибрати найбільш зручний для цілей і завдань підприємства метод обліку витрат. Існуючі види обліку витрат поділяються на три великі групи – за об’єктами обліку, за повнотою включення витрат до собівартості продукції і за інтерпретацією витрат для потреб управлінського обліку.

4. Робочий план рахунків. Для того щоб система управлінського обліку вбудувалася в існуючу облікову систему, необхідно створити синтетичні облікові класифікатори та кодифікатори, що включають у себе кодування як бухгалтерського обліку, так і управлінського. При цьому рахунки витрат ґрунтуються і розбиваються за необхідними для обраного методу обліку аналітичними показниками. Основою для створення синтетичних рахунків повинне стати існуюче кодування бухгалтерського обліку або рахунків за МСФЗ (податкового обліку). При створенні Робочого плану рахунків усі бухгалтерські проводки за господарськими операціями приводяться до одного або кількох типових зразків.

Створивши Робочий план рахунків, варто розробити для дієздатності системи управлінського обліку такі документи:

- Положення про облікову політику та фінансову структуру підприємства;

- Робочий план рахунків, єдині класифікатори і кодифікатори управлінського обліку та інструкції із застосування;

- форми звітних документів для управлінського обліку;

- наказ про призначення відповідальних працівників за формування і ведення реєстрів управлінського обліку та цільових програм за напрямками діяльності підприємства.

Усі документи повинні бути взаємопов’язані, а домінуючим документом є Положення про облікову політику.

5. Автоматизація. Необхідно вивчити ринок програмних продуктів і вибрати комп’ютерну програму, що дозволяє впровадити управлінський облік на підприємстві. Кращий варіант – коли програма підтримує всі види обліку (управлінський, бухгалтерський, податковий, фінансовий).

6. Кадрове питання. Обов’язки організації і ведення управлінського обліку на підприємстві можуть виконувати за рішенням керівництва:

- фінансово-економічна служба;

- єдиний інформаційно-аналітичний центр управлінського обліку;

- міні-центри з управлінського обліку всередині кожного сектора за напрямами господарської діяльності з оперативною підпорядкованістю центральному аналітичному підрозділу;

- поділ функціональних обов’язків і зон відповідальності, що стосуються управлінського обліку, за об’єктами (або цілями) обліку.

Оптимальним варіантом буде впровадження і заповнення цільових програм за напрямками діяльності з передачею інформації в такий аналітичний центр для подальшої обробки.

7. Управлінська звітність. Підсумком створення системи управлінського обліку повинні стати форми звітності, в яких будуть відображені основні напрямки діяльності підприємства та їх стан у порівнянні з плановими і прогнозними даними. Вигляд управлінського обліку може бути найрізноманітніший – усе залежить від потреби в інформації та уявлення про зруність показників.

Висновки. У результаті дослідження сутності та меж застосування управлінського обліку в системі управління підприємством в умовах економічної інтеграції визначено, що управлінський облік є однією з основних функцій у системі управління підприємством, що формує економічну інформацію для аналізу господарської діяльності, складання бізнес-планів, прийняття управлінських рішень.

На практиці окремі елементи управлінського обліку, як правило, використовують на підприємствах. Важливо, щоб ці елементи були об'єднані в загальну структуру, орієнтовану на досягнення визначеного результату.

Література:

1. Безверхня Ю.В. Об'єктивна необхідність управлінського обліку у системі керування підприємством / Ю.В. Безверхня // Вісник СумДУ. Серія «Економіка». – 2010. – № 2. – С. 86–90.
2. Безкоровайна Л.В. Організаційне забезпечення системи управлінського обліку на підприємстві / Л.В. Безкоровайна, Н.С. Панащенко // Економічний вісник НГУ. – 2009. – № 1. – С. 56–61.
3. Голов С.Ф. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 15–23.
4. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О.О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2. – С. 174–149.
5. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку : [монографія] / В.В. Євдокимов. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 516 с.
6. Левицька С.О. Методика організації та перспективи розвитку управлінського (внутрішньогосподарського) обліку / С.О. Левицька // Університетські наукові записки. – 2007. – № 3(23). – С. 245–253.

7. Нападівська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападівська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 45–55.
8. Плотніченко І.Б. Теоретико-методологічні аспекти формування системи управлінського обліку на промислових підприємствах / І.Б. Плотніченко, О.В. Акініна // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. Політехніка». – 2011. – № 704. – С. 57–64.
9. Пушкар М.С. Розробка системи обліку : [навч. посіб.] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.
10. Atkinson A.A. New Directions in Management Accounting Research [текст] / A.A. Atkinson, Balakrishnan R., Booth P. and others // Journal of Management Accounting Research. – 1997. – Vol. 9. – P. 79–108.

Лебедик Г.В., Иващенко К.Ю., Светловская А.М. Проблемы организации управленческого учета на предприятиях

Аннотація. В статті досліджена роль управленческого учета в системе управления предприятием. Рассмотрены основные подходы к формированию аналитической информации для эффективного управления бизнесом. Выявлены проблемы распространения и намечены пути внедрения системы управленческого учета на предприятиях.

Ключевые слова: управленческий учет, система управленческого учета, управление, управленческая информация, расходы, калькулирование себестоимости.

Lebedyk H.V., Ivashchenko K.Yu., Svitlovska A.M. Problems of organization of administrative account on enterprises

Summary. In the article investigational a role of administrative account is in control system by an enterprise. Basic approaches of analytical forming information are considered for an effective business management. Found out the problems of distribution and outlined ways of introduction of the system of administrative account on enterprises.

Keywords: administrative account, system of administrative account, management, administrative information, charges, calculations of prime price.