

УДК 657.1:65.012.32

Оксана Петрик

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА ПРОБЛЕМИ ЙОГО ВПРОВАДЖЕННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

У статті проаналізовано роль управлінського обліку в системі управління підприємством. Виділено основні принципи побудови системи управлінського обліку на підприємстві сучасного типу. Розглянуто окремі аспекти впровадження управлінського обліку та його розвиток в Україні. Проаналізовано основні проблеми, які виникають в сучасних умовах при впровадженні управлінського обліку на підприємствах України та запропоновано шляхи вирішення цих проблем.

Ключові слова: управлінський облік, принципи ведення управлінського обліку, проблеми управлінського обліку.

В статье проанализирована роль управленческого учета в системе управления предприятием. Выделены основные принципы построения системы управленческого учета на предприятии современного типа. Рассмотрены отдельные аспекты внедрения управленческого учета и его развитие в Украине. Проанализированы основные проблемы, возникающие в современных условиях при внедрении управленческого учета на предприятиях Украины и предложены пути решения этих проблем.

Ключевые слова: управленческий учет, принципы ведения управленческого учета, проблемы управленческого учета.

The article analyzes the role of management accounting in the enterprise management system. The basic principles of managerial accounting in the enterprise of the modern type. Several specific aspects of the management accounting and its development in Ukraine. The main problems that arise in modern conditions when implementing management accounting in Ukraine and proposed solutions to these problems.

Keywords: management accounting, principles of management accounting, management accounting problems.

Постановка проблеми. Ефективність управління підприємством багато в чому визначається оперативністю, достовірністю й повнотою інформації, що дозволяє адекватно реагувати на зміни, що відбуваються як у зовнішньому для господарюючого суб'єкта, так і у внутрішньому середовищі. Досвід свідчить, що джерелом вихідної інформації прийняття зважених раціональних рішень є управлінський облік.

Необхідність ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах зумовлена насамперед:

© Петрик О. М., 2012

1) наявністю різних форм власності, що веде до появи різних груп та рівнів користувачів управлінської інформації;

2) загостренням конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках збуту вітчизняної продукції, що потребує своєчасної інформації про їхню кон'юнктуру;

3) інтеграцією економіки України у світовий економічний простір, що неодмінно призводить до переорієнтації як практики, так і теорії облікових знань.

У сучасних ринкових умовах підприємства набувають більшої самостійності, а це, у свою чергу, передбачає принципове переосмислення таких функцій управління, як планування, облік, контроль та аналіз.

Однак, як і раніше, в системі управління основна увага приділяється короткострокowym результатам діяльності, що подавляє горизонт стратегічних рішень. Як і раніше, слабо розвинуті аналітичні функції. Частина підприємств знаходиться у процесі вдосконалення систем управлінського обліку, орієнтованих на західні країни. Слід зазначити, що однією з причин глибокої економічної кризи в Україні є неспроможність старих управлінських кадрів ефективно працювати в ринкових умовах, використовуючи бухгалтерський облік, економічний аналіз і контроль не тільки як потужні важелі інтенсифікації поточної господарської діяльності, але й як засоби оцінки перспектив бізнесу. Для досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри з боку кредиторів, інвесторів і партнерів керівництво повинно мати повноцінну інформацію стратегічного характеру [6, с. 24-31].

Останнім часом для успішного вирішення проблем, що виникають перед управліннями вищого та середнього рівнів, недостатньо лише інформації бухгалтерського обліку. Тому проблема формування управлінського обліку є актуальною, адже для ефективного керівництва і швидкого реагування на зміни зовнішнього середовища необхідно використовувати методи управлінського обліку і економічного аналізу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми методики та організації управлінського обліку знайшли відображення у працях вітчизняних та зарубіжних дослідників: Безруких П. С., Бородкіна О. С., Бутинця Ф. Ф., Валуєва Б., Вахрушиної М. А., Голова С. Ф., Гуцайлюка З. В., Друрі К., Єфіменка В. І., Задорожного З. В., Івашкевича В. Б., Карпової Т. П., Керімова В. Е., Ластовецького В. О., Нападовської Л. В., Нідлза Б., Палія В. Ф., Пушкара М. С., Сопка В. В., Стукова С. О., Ткача В. І., Ткача М. В., Хорнгрена Ч., Форстера Дж., Чумаченка М. Г., Шере-мета А. Д. Яругової А. та ін., які зробили вагомий внесок у розвиток теорії і практики управлінського обліку. Однак, слід відмітити те, що серед вчених-економістів відсутня єдина думка про суть, роль і призначення управлінського обліку, його місце в системі управління підприємством. Крім цього, подальшого дослідження також потребують питання впровадження управлінського обліку на підприємствах України в сучасних умовах.

Метою статті є визначення ролі управлінського обліку в системі управління підприємством та дослідження окремих аспектів проблематики впровадження управлінського обліку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Насамперед слід зазначити, що у практику діяльності підприємств України поняття управлінського (внутрішньогосподарського) обліку було введено Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де зазначалося, що це «...система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [1].

Законодавче закріплення функціонування управлінського обліку в Україні свідчить про те, що цей вид обліку набув широкого розповсюдження.

Зауважимо, що поступове становлення та розвиток управлінського обліку – є одним із напрямів удосконалення вітчизняної системи обліку та звітності як ключового інформаційного інституту в забезпеченні конкурентоспроможності національної економіки. Сучасні вчені, що займаються проблемами адаптації системи управлінського обліку до вітчизняної економіки, перспективи розвитку обліку вбачають у таких напрямках:

- формування системи стратегічного управлінського обліку;
- розвиток методики управлінського аналізу;
- вдосконалення методичного інструментарію управлінського обліку, зокрема: аналіз вартісного ланцюжка; калькулювання на основі діяльності (ABC);
- калькулювання життєвого циклу; цільове калькулювання; калькулювання для безперервного вдосконалення;
- регулювання галузевого управлінського обліку (розробка галузевих методик організації управлінського обліку, інструкцій по визначенню собівартості продукції та проведення управлінського аналізу);
- наукове обґрунтування ефективної моделі управлінського обліку з урахуванням як зовнішніх, так і внутрішніх чинників.

Враховуючи те, що управлінський облік у вузькому розумінні є складовою всієї системи обліку і пов'язаний із фінансовим обліком, він повинен відповідати єдиним бухгалтерським принципам, зокрема: безперервності діяльності підприємства; єдиного грошового вимірника; повноти та аналітичності інформації; періодичності та інших.

Однак управлінському обліку притаманні й специфічні принципи, а саме:

- 1) принцип методологічної незалежності;
- 2) принцип орієнтації на досягнення стратегічних цілей підприємства;
- 3) принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства;
- 4) принцип результативності;
- 5) принцип відповідальності;
- 6) принцип багатоваріантності;
- 7) принцип комплексності;
- 8) принцип бюджетного методу управління;
- 9) принцип залежності;
- 10) принцип причинності;
- 11) принцип взаємозв'язку;
- 12) принцип «різна собівартість для різних цілей» [4].

Система управлінського обліку – це складна система відносин між об'єктами управління, що вирішує питання не тільки обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, але і оцінки діяльності підприємства, і його підрозділів, інвестиційних проектів, прийняття і обґрунтування рішень в умовах ризику і невизначеності.

Слід наголосити, що система управлінського обліку покликана не лише забезпечити систему управління необхідною інформацією, але і координувати всі функції системи управління.

Зважаючи на те, що управлінський облік – це інтегрована система різних економічних дисциплін, то і метод управлінського обліку містить:

1) елементи методу бухгалтерського обліку (зокрема, рахунки та подвійний запис; оцінку та калькуляцію; інвентаризацію та документацію);

2) елементи статистики (індексний метод);

3) прийоми економічного аналізу (факторний аналіз);

4) математичні методи (лінійного програмування, спосіб найменших квадратів).

Відповідно – предметом управлінського обліку виступає сукупність об'єктів у процесі циклу управління господарською діяльністю підприємства, а саме:

1) виробничі ресурси – основні засоби, нематеріальні активи, матеріальні ресурси, трудові ресурси;

2) господарські процеси та їх результати – постачальницько-заготівельна діяльність, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність, фінансова, інвестиційна та інші види діяльності суб'єкта господарювання.

Оскільки основні цілі управлінського обліку полягають у наданні інформації для калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), планування, контролю, оцінки та безперервного вдосконалення діяльності підприємства, прийняття управлінських рішень, то й інформація управлінського обліку повинна надавати можливість менеджерам визначати перспективи подальшого розвитку підприємства, вирішувати проблеми й оцінювати успішність діяльності.

Відповідно до цілей визначаються і функції управлінського обліку:

1) інформаційна (забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю та прийняття оперативних управлінських рішень);

2) комунікаційна (формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління);

3) контрольна (здійснення оперативного контролю й оцінки результатів діяльності в внутрішніх підрозділах і підприємства в цілому);

4) прогностична (забезпечення перспективного планування й координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу та оцінки фактичних результатів діяльності) [5].

Управлінський облік спрямований насамперед на одержання інформації, що забезпечує функції управління: планування, облік, аналіз, контроль, мотивацію. Основними елементами управлінського обліку, що здійснюють інформаційне забезпечення управлінських функцій, є: бюджетування, облік і внутрішня звітність по центрах відповідальності, аналіз і контроль.

Впровадження і ведення бухгалтерського управлінського обліку на вітчизняних підприємствах здійснюється, як правило, із застосуванням відповідного програмного забезпечення, зокрема розробок спільного російсько-українського підприємства «Інталев», які орієнтовані на середні і великі торговельні і виробничі підприємства та холдинги з урахуванням різних напрямків бізнесу, а також «1С: Підприємство 8.0». Вищезазначені програмні продукти передбачають здійснення на підприємствах прогнозування, планування, бюджетування, аналіз і прийняття управлінських рішень, моделювання економічної діяльності [4].

Але нині, на жаль, існують певні труднощі у впровадженні і введенні управлінського обліку вітчизняними підприємствами. Основною причиною є те, що в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з управлінського обліку передбачено індивідуальні підходи до організації роботи на цій ділянці у кожному конкретному підприємстві. Окрім того, суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення перелі-

ку складових цього обліку. Завдяки управлінському обліку бухгалтер за потребою, крім власне обліку та калькулювання собівартості продукції, займається нормативним плануванням, економічним аналізом та підготовкою управлінських рішень [2].

Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування управлінського обліку ще не набуло належного поширення. Зокрема, застосування управлінського обліку ставить перед керівництвом підприємства конкретні завдання організаційного характеру, а саме: чи доцільне використання цього виду обліку; чи створювати управлінську бухгалтерію; який має бути порядок формування інформації про витрати, обсяг виробництва та систему контролю за цими показниками тощо. Винятковий вплив на вирішення цих проблем мають галузеві організаційні та інші особливості конкретного підприємства, наявність внутрішньої й зовнішньої звітності тощо.

Вирішальне значення при цьому мають відігравати розміри підприємства, потреби щодо забезпечення інформацією всіх рівнів управління та методики збору й опрацювання даних [3].

Однак найбільші складності для успішного впровадження управлінського обліку обумовлені особливостями діяльності галузевих підприємств. При цьому мають бути враховані конкретні методичні підходи, які б дали можливість побудувати облік витрат та систему бюджетування відповідно до технології, узгодити з функціями витрат, а також запропонувати такі методи, які б допомогли створити належну систему контролю витрат. Таку схему впровадження управлінського обліку запропонував М. Чумаченко ще у 1999 р., однак ця проблема досі не вирішена. У підручниках та посібниках, що вийшли у світ в Україні та за кордоном, на жаль, висвітлено лише загальні положення і зовсім не приділяється уваги особливостям управління витратами в окремих галузях [7].

Отже, основними проблемами, що заважають впровадженню управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, є:

1) вплив адміністративної системи, яка є консервативною за своєю суттю та викликає опір не лише з боку практиків, але і науковців та законодавчих органів (рішення цієї проблеми може бути здійснене через створення нової законодавчої бази в галузі бухгалтерського обліку з одного боку, і системою підготовки кадрів – з іншого);

2) найістотнішою перешкодою із усіх існуючих є податкова політика, що примушує господарюючі суб'єкти збільшувати витрати з метою зменшення оподаткованого прибутку. Система ж управлінського обліку передбачає максимально можливе зменшення затрат. Отже, в цих умовах господарюючі суб'єкти не зацікавлені впроваджувати систему управлінського обліку (необхідний перегляд системи оподаткування, яка б зацікавлювала господарюючі суб'єкти у зменшенні собівартості);

3) використання старої системи бухгалтерського обліку та існуючої інформаційної інфраструктури не дає можливості задовольнити потреби ринкової економіки (проблема може бути вирішена шляхом створення автономної і відокремленої системи внутрішнього управління, основною складовою якої є управлінська бухгалтерія, яка б поєднала в собі функції обліку, контролю, аналізу і регулювання діяльності в межах одного підрозділу на підприємстві та сприяла б координації всіх функцій системи управління);

4) використання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, як основи бухгалтерських реформ, може бути неефективним і недоцільним, оскільки вони розроблені з урахуванням потреб розвинутої ринкової економіки.

Вирішення проблем управлінського обліку необхідно здійснювати і на рівні підприємства, і на рівні держави (допомога у формуванні єдиної методологічної бази управлінського обліку).

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

- 1) спеціальні ресурси для реалізації цієї задачі;
- 2) фахівці;
- 3) участь у процесі впровадження.

Висновки. Управлінський облік є однією з умов успішного функціонування підприємства в ринковому середовищі, оскільки: 1) забезпечує управлінський персонал підприємства повною, об'єктивною і достовірною обліково-аналітичною інформацією, що, в свою чергу, дає можливість приймати обґрунтовані управлінські рішення, орієнтовані на майбутнє; 2) є запорукою виживання підприємства в ринковому середовищі; 3) сприяє оптимізації залежності «витрати – обсяг діяльності – прибуток».

Досвід підприємств України свідчить, що практичне застосування управлінського обліку, на жаль, ще не набуло належного поширення, у зв'язку з невирішеним колом проблем. У сучасних умовах це питання вкрай актуальне й потребує подальшого дослідження.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.99 № 9969XIV. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi9bin/laws/main.cgi>. – Законодавство України
2. Голов С. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 43.
3. Довжик О.О. Методологічні засади використання статистичних методів в економічних дослідженнях: ідеї, пошуки, рішення / О.О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2. – С. 174-179.
4. Мошківська О.А. Еволюційний розвиток бухгалтерського управлінського обліку: історичний аспект / О.А. Мошківська // Збірник наукових праць ЧДГУ. – 2010. – Вип. 22. – С. 73-76.
5. Писаренко Т.М., Букало Н.А. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення / Т.М. Писаренко, Н.А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 1. – Т. 2. – С. 136-140.
6. Радченко К.О. Проблемний управлінський облік та його прогностична функція / К.О. Радченко // Портал для управлінців. – № 10. – 2002. – С. 24-31.
7. Чумаченко Н.Г. Розвиток управлінського обліку в Україні / Н. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1999. – № 10-11. – С. 12.