

УДК 657.1

Косминко М. В.,

Буковинський державний фінансово-економічний університет,
м. Чернівці

Стандартизація управлінського обліку як інструмент його активізації

У статті визначено, що управлінський облік є дієвим інструментом в конкурентній боротьбі для сучасного підприємства. Досліджено питання необхідності стандартизації управлінського обліку як системи підтримки прийняття рішень задля поширення в практику роботи вітчизняних підприємств кращих світових методик менеджменту. Обґрунтовано роль Інституту управлінського обліку США в процесі розробки стандартів управлінського обліку. Визначено рівні стандартизації управлінського обліку як офіційний рівень держави та рівень підприємства.

Ключові слова: управлінський облік, Стандарти управлінського обліку (SMA), Інститут управлінського обліку (IMA).

В статье определено, что управленческий учет является действенным инструментом в конкурентной борьбе для современного предприятия. Исследованы вопросы необходимости стандартизации управленческого учета как системы поддержки принятия решений для распространения в практику работы отечественных предприятий лучших мировых методик менеджмента. Обоснована роль Института управленческого учета США в процессе разработки стандартов управленческого учета. Определены уровни стандартизации управленческого учета как официальный уровень государства и уровень предприятия.

Ключевые слова: управленческий учет, Стандарты управленческого учета (SMA), Институт управленческого учета (IMA).

The article states that managerial accounting is an effective tool in the competition for the modern enterprise. The question of the necessity of standardization of managerial accounting as a decision support system for spread of the practice of native enterprises world's best management methods. The role of the U.S. Institute of Management Accountants in the development of Statements on managerial accounting. The levels of standardization of managerial accounting as the official state level and enterprise level.

Keywords: managerial accounting, Statements on Management Accounting (SMA), Institute of Management Accountants (IMA).

Постановка проблеми. Стрімкі зміни, що відбуваються у вітчизняній економіці за останні роки, суттєво впливають на стиль управління бізнес-процесами сучасних підприємств. Основною їх відмінністю в умовах конкуренції є наявність фактора невизначеності і ризику. У таких умовах прагнення до інновацій в галузі технології виробництва призводить до еволюції прийомів управління та адаптації управлінського інструментарію до впливу зовнішніх факторів.

У значній мірі така можливість залежить від внутрішнього потенціалу підприємства: потреби в динамічному освоєнні нового продукту, бажання менеджерів вдосконалювати свої знання в галузі управління, прагнення до використання нових економічних теорій. Тільки в цьому випадку, застосовуючи інноваційний та ефективний інструментарій в управлінні підприємством, можна досягти стійкої економічної рівноваги суб'єкта.

Криза, що почалася в 2008 р., наочно продемонструвала, що зміни, що відбуваються в управлінні економікою, носять діалектичний характер. У таких умовах необхідно здійснювати пошук і створення нових продуктивних управлінських технологій, що орієнтовані на динамічну інформаційну систему. Однією з таких технологій є управлінський облік, що має особливий набір

облікових інструментів, а також прийомів і способів їх реалізації. Його використання на основі накопиченого в даній сфері вітчизняного та міжнародного досвіду відкрило нові можливості агрегування облікової інформації в сфері управління.

Однак, управлінський облік до цих пір не має систематизованої єдиної теорії та методології для реалізації своєї сутності, спираючись при цьому частково на індивідуальний досвід окремих економічних суб'єктів, частково - на розрізнені думки про способи застосування його інструментарію. Цьому є своє виправдання, оскільки управлінський облік, як напрям досліджень, що постійно розвивається, не регламентується стандартами бухгалтерського обліку. Це значно обмежує свободу застосування його облікових процедур.

Підтримку розвитку управлінського обліку необхідно здійснювати на рівні держави у вигляді формування єдиної методологічної бази – системи стандартів управлінського обліку, яка повинна бути тісно пов'язана з процесами вдосконалення корпоративного управління та підготовки кваліфікованих професіоналів у цій сфері. Стандартизація методологічного інструментарію управлінського обліку на рівні держави має стати дієвим інструментом активізації управлінського обліку в системі менеджменту підприємства як засобу конкурентної боротьби.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Частково питань стандартизації управлінського обліку в своїх дослідженнях торкалися вітчизняні фахівці П. Атамас [2], Ю. Безверхня [4], С. Голов [5]. Проте, вони не вказують на необхідність стандартизації управлінського обліку в Україні на офіційному рівні, а лише відзначають досягнення світових професійних організації в цьому аспекті. Іноземні науковці І. Аверчев [1], І. Мізіковський [7], А. Соколов [8], Е. Актінсон [3], Ч. Хорнгрен [11] у своїх працях підтверджують практичну цінність стандартизації управлінського обліку.

Загалом, питання стандартизації управлінського обліку для активізації поширення його передових методик в Україні потребує ґрунтовних досліджень та співпраці науковців, фахівців-практиків та представників апарату державного управління в галузі обліку.

Постановка завдання. Метою дослідження є обґрунтування необхідності стандартизації управлінського обліку шляхом узагальнення кращого світового досвіду, виявлення проблем стандартизації вітчизняної системи управлінського обліку та визначення шляхів їх подолання.

Виклад основного матеріалу. Становлення і розвиток бухгалтерського обліку як наукової і прикладної дисципліни довгі роки відбувався в умовах розвитку економічної самостійності вітчизняних підприємств, наукова думка з важкістю долала вкорінені стереотипи щодо незалежності одного з облікових напрямків бухгалтерського обліку – управлінського обліку.

Сучасний управлінський облік, який є невід'ємною частиною менеджменту, виступає життєво необхідним інструментом управління бізнесом і підвищення його якості. Феномен еліти та лідерства, гуманітарні та культурологічні аспекти керівників-лідерів і соціально-психологічні особливості управлінської діяльності вимагають від управлінців розуміння класичних і прогресивних методик управлінського обліку.

Як правило, необхідність в управлінському обліку «назріває», коли на підприємстві формується деякий рівень управлінської культури, а керівництво підприємства починає реально усвідомлювати недоліки існуючої системи управління, серед яких:

- відсутність механізму планування (бюджетування) діяльності підприємства;

- відсутність «прозорої» системи обліку витрат, що дозволяє не тільки визначити їх достовірну величину, а й проаналізувати їх за видами, статтями, місцями виникнення, носіями, центрами відповідальності тощо;
- недосконалість (з точки зору вирішення управлінських завдань) системи внутрішньої звітності;
- відсутність механізму оцінки рентабельності напрямків діяльності та окремих продуктів;
- відсутність процедур проведення аналізу та прийняття управлінських рішень, пов'язаних з питаннями формування виробничої програми, ціноутворення, оцінки інвестиційних проектів тощо;
- недостатній рівень відповідальності і мотивації персоналу за зниження рівня витрат і підвищення ефективності діяльності як свого підрозділу, так і підприємства в цілому;
- відсутність чіткого механізму управління підрозділами підприємства (системи контрольних показників, регламенту їх планування, отримання звітів, аналізу та оцінки, стимулювання).

Реформування бухгалтерського обліку, а в рамках нього - прагнення до зближення вітчизняного обліку з нормами МСФЗ, допомогло в розумінні того, що незалежність обліку носить відносний характер і управлінський облік результатів господарської діяльності не обмежений правовими нормами з боку держави. Однак саме відсутність обмежень в адаптації обліку у сфері управління призвело до розбіжностей в розумінні сутнісних категорій управлінського обліку, обмеженості комплексного уявлення про його методологію, відсутності об'єктивного уявлення про можливість його паралельного ведення з регламентованим бухгалтерським обліком, обмеженому уявленню щодо системних способів його реалізації у практичній діяльності.

Сучасна багатоваріантність методологічних підходів та концепцій управління підприємством породжують велику кількість управлінських моделей і технологій, що застосовуються в процесі функціонування і розвитку підприємств. Слід зазначити, що розвиток процедур, інструментів і методів управлінського обліку випереджає його концептуальне та теоретичне обґрунтування у вітчизняній літературі. Виникає протиріччя між практичним застосуванням управлінського обліку і нерозвиненістю теоретичного фундаменту, об'єктивну потребу в якому відчуває сучасний бізнес.

Внаслідок цього керівники змушені або впроваджувати власноруч обрану систему управлінського обліку власними силами, або вдаватися до послуг консалтингу. Очевидно, що це призводить до додаткових фінансових витрат та тимчасового зниження ефективності функціонування управлінської системи в цілому.

Звичайно, важливим орієнтиром при побудові системи управлінського обліку і, перш за все, для прийняття рішення керівництвом підприємства про необхідність впровадження такої системи можуть стати підручники з даного напрямку досліджень. Але, на жаль, в існуючих вітчизняних і зарубіжних виданнях простежуються серйозні розбіжності у визначенні змісту управлінського обліку, тлумаченні термінології, а також в обґрунтуванні його сучасних методик.

Стимулом до впровадження сучасних інструментів управлінського обліку може стати система стандартів управлінського обліку, які підприємство може використовувати як вже апробовану методику.

На даний час на міжнародному рівні професійними організаціями ведеться розробка і вдосконалення стандартів інформаційного забезпечення управлінської діяльності (стандартів управлінського обліку). В Україні даний процес ще не розпочатий.

У 1919 році фахівці США в області управлінського обліку (бухгалтери – аналітики) створили Національну асоціацію бухгалтерів з обліку витрат (НАСА). В 1929 році вона перейменована в Національну асоціацію бухгалтерів (НАА). У 1972 році НАА затвердила сертифікаційну програму «Сертифікований управлінський бухгалтер» (СМА) і створила організацію з проведення програми СМА – Інститут управлінського обліку (ІМА).

У 1996 році ІМА був перейменований в Інститут сертифікованих управлінських бухгалтерів, а НАА – перейменована в Інститут управлінських бухгалтерів (ІМА - Інститут бухгалтерів з управлінського обліку).

Інститут управлінських бухгалтерів розробив систему Положень з управлінського обліку. Документи Інституту, в тому числі зазначені Положення, не є обов'язковими для використання підприємствами та організаціями. Однак ці документи узагальнюють сучасні розробки і тому корисні в процесі організації, впровадження, застосування та вдосконалення інтегрованої системи управлінського обліку, управлінського аудиту і управлінського аналізу.

Відповідно до Положень 1А і 1В, управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та надання фінансової інформації, що використовується менеджментом в плануванні, оцінці та управлінні в організації для забезпечення оптимального використання ресурсів підприємства та повноти їх обліку.

Стандарти управлінського обліку (SMA) представляють собою трактування управлінського обліку та фінансового менеджменту в шести найважливіших областях:

1. Стратегії лідерства та етика.
2. Технології забезпечення.
3. Стратегія управління витратами.
4. Управління ефективністю бізнесу.
5. Фінанси, управління, ризик і відповідність нормативним.
6. Практика управлінського обліку [9].

У сукупності, перераховані стандарти утворюють повний і досить логічний набір моделей побудови систем обліку, що задовольняють вимоги всіх концепцій управлінського обліку, які містяться в рекомендаціях Інституту управлінського обліку США. Ці рекомендації розробляються з кінця 70-х років минулого століття. На даний момент їх розроблено близько шістдесяти. Нижче наведемо перелік цих документів щодо практики управлінського обліку:

1. Визначення управлінського обліку (2008 р.).
2. Визначення та оцінка прямих матеріальних витрат (1986 р.).
3. Бухгалтерський облік. Класифікація виробничих витрат (1997 р.).
4. Організація фінансової служби (1997р.).
5. Інструменти і методи перегляду фінансової служби (1999р.).
6. Розподіл спільних витрат (2000р.).

Таким чином, система Положень з управлінського обліку Інституту управлінських бухгалтерів США відображає такі особливості сучасної стандартизації обліку для управлінських цілей:

- створена система Положень, що відповідає вимогам несутеречності, комплексності, логічності, повноти, єдності оформлення і стилю викладу;
- об'єктами управлінського обліку є не тільки витрати, як це прийнято у виробничому фінансовому обліку, але інформація про всі об'єкти традиційного обліку (всі видів активів, зобов'язань, капіталу, доходів та витрат), а також дані позаоблікового характеру (не відображаються у системі традиційної бухгалтерії методом подвійного запису – такі як довгострокові прогнози, якісні характеристики об'єктів, подій і навіть персоналу, і інших осіб);

- розширення об'єктної сфери управлінського обліку наближає його до вимог теорії і практики прийняття управлінських рішень, що базуються на різноманітних за характером даних з різним ступенем ймовірності та критичності для керованого об'єкта і керуючого суб'єкта;

- положення орієнтовані як на функціональні аспекти обліку (відображені окремі напрями, прийоми і етапи управлінського обліку), так і на його об'єктні сторони (присвячені особливості управлінського обліку окремих об'єктів – фінансових інструментів, різних видів витрат, обладнання, грошових коштів тощо). Зазначені підходи використані в кожному стандарті;

- прикладний характер рекомендацій – всі положення базуються на практиці провідних організацій і розробках авторитетних вчених;

- для багатьох етапів облікових, контрольних та аудиторських робіт запропоновано кілька альтернативних або частково альтернативних варіантів, для кожного з яких дано огляд можливостей і обмежень їх застосування;

- диспозитивний характер положень: прийняття рішення про використання положень приймається конкретною фірмою самостійно. Вибір методик управлінського обліку також проводиться інсайдерами фірми (менеджерами, економістами, бухгалтерами, контролерами та іншими співробітниками, наділеними відповідними повноваженнями);

- управлінський облік, управлінський (внутрішній) аудит і управлінський аналіз розглядаються як єдина система внутрішнього інформаційного забезпечення управління фірмою;

- облік, аудит і аналіз здійснюються безперервно і взаємопов'язано, для забезпечення ефективного управління ніякі етапи і функції цих напрямків діяльності не повинні виключатися.

Стандарти управлінського обліку адресовані фахівцям, що зв'язані з процесом підготовки управлінських даних (власне бухгалтерам, економістам-плановикам, фінансовим менеджерам, аналітикам, внутрішнім аудиторам, контролерам і т.і.). Особи, які виконують функції, притаманні управлінському обліку, можуть займати різні посади: фінансового директора, бухгалтера та ін.

Стандарти управлінського обліку (SMA) гармонізовані з іншими діючими системами стандартів інформаційного забезпечення, контролю та управління, зокрема з:

- Міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності (IAS, МСФЗ);
- Міжнародними стандартами якості (ISO);
- Стандартами і рекомендаціями з опису бізнес-процесів (SADT, IDEF, UML, ООП);

- Промисловими стандартами управління (у порядку історичного розвитку стандартів: MRP-0, MRP-I, MRP-II, MRP-II+, ERP, ERP продовжений, ERP -II);

- сучасними технологіями управління;

- Міжнародними стандартами внутрішнього аудиту та ризик-менеджменту.

Розвиток національних стандартів може відбуватись і деталізуватись на рівні підприємства у формі внутрішніх нормативних документів уніфікуючого характеру.

Серед основних об'єктів стандартизації управлінського обліку на рівні господарюючого суб'єкта є облікова методологія, організація управлінського обліку і технологія його ведення.

В інформаційній системі бухгалтерського обліку функціонують підсистеми обробки даних, підготовки звітності, контролю, аналізу і діагностування, управлінського інформування, які забезпечують приведення інформації про факти господарського життя до зручної для сприйняття форми управлінським персоналом. Стандартизована інформація про об'єкт управління передається

управляючій системі, в якій відбувається прийняття рішень щодо стану і поведінки об'єкта управління.

Фактори впливу на процес стандартизації можна умовно поділити на внутрішні і зовнішні по відношенню до підприємства. Зовнішні фактори стандартизації включають умови, в яких розробляються стандарти: професійний досвід в сфері управлінського обліку, економічне макросередовище, політичні інтереси, національні і регіональні програми економічного розвитку, традиції, звичаї і культурні особливості країни.

Внутрішні фактори стандартизації обумовлюють характер вибору варіативних складових облікових стандартів управлінським персоналом господарюючого суб'єкта і визначаються передусім цілями та завданнями управління.

Висновки і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. У сучасних умовах господарювання засобом забезпечення довгострокового і ефективного функціонування і розвитку підприємств та досягненню ними оперативних і стратегічних цілей є використання системи управлінського обліку та звітності.

Стандартизація управлінського обліку в Україні як інформаційної системи менеджменту є інструментом методологічного сприяння підприємствам у становленні компонентів управлінського обліку та його розвиток через забезпечення можливості використання кращих практик управління. Методологічні та практичні рекомендації, які становлять основу стандартів управлінського обліку можуть бути використані при розробці системи управлінського обліку на підприємствах.

Визначення рівнів стандартизації управлінського обліку, моделі включення SMA в облікову діяльність вітчизняних компаній та пропозицій щодо вдосконалення процесу розробки та прийняття національних стандартів управлінського обліку є актуальним напрямком подальших досліджень.

Список використаних джерел

1. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2007. – 512 с.
2. Атамас П. Й. Управлінський облік : 2-ге вид. Навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
3. Аткинсон Ентони А. Управленческий учет / Д. Раджив, Роберт С. Каплан, С. Марк Ян. – Москва : «Вильямс», 2007. – 878 с.
4. Безверхня Ю. В. Вибір стандартів ведення управлінського обліку / Ю. В. Безверхня // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 7. – Економічні науки. – С. 52-58.
5. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – 3-тє вид.. – К. : Лібра, 2006. – 703 с.
6. Drury C. Management and Cost Accounting. – Fourth edition. – International Thomson Business Press, 1996. – 928 p.
7. Мизиковский И. Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / И. Е. Мизиковский. – М. : Экономистъ, 2006. – 199 с.
8. Соколов А. Ю. Концепция целевого управленческого учета затрат / А. Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2008. – № 5. – С. 42-50.
9. Стандарти управлінського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.imanet.org/resources_and_publications.
10. Фаріон І. Д. Управлінський облік : підруч. / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.
11. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. Пер.с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.