

УДК 657.1

Єршова Н.Ю.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ВНУТРІШНЬОЇ РЕГЛАМЕНТАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА РІВНІ ЕКОНОМІЧНОГО СУБ'ЄКТА

Статтю присвячено розвиненню концептуальних основ внутрішньої регламентації управлінського обліку на рівні економічного суб'єкта. Досліджено співвідношення понять «регламентація», «стандартизація», «регулювання»; визначено зміст поняття «внутрішня регламентація управлінського обліку». Розроблено практичні рекомендації з упорядкування внутрішніх регламентів управлінського обліку на рівні економічного суб'єкта.

Ключові слова: регламентація, стандарт, управлінський облік, інформація, організація управлінського обліку, інтегрований підхід.

Єршова Н.Ю. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕЙ РЕГЛАМЕНТАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА УРОВНЕ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

Статья посвящена развитию концептуальных основ внутренней регламентации управленческого учета на уровне экономического субъекта. Исследовано соотношение понятий «регламентация», «стандартизация», «регулирование»; определено содержание понятия «внутренняя регламентация управленческого учета». Разработаны практические рекомендации по упорядочению внутренних регламентов управленческого учета на уровне экономического субъекта.

Ключевые слова: регламентация, стандарт, управленческий учет, информация, организация управленческого учета, интегрированный подход.

Iershova N.Yu. CONCEPTUAL BASIS OF INTERNAL REGULATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE ENTERPRISE

In article development of conceptual principles of domestic regulation of managerial accounting for economic entities is considered. The relationship between the concepts of «regulation», «standardization», «management» is investigated. The concept of «internal regulation of management accounting» is presented. Practical recommendations on the streamlining of internal rules of management accounting for the enterprise is developed.

Keywords: regulation, standard, managerial accounting, information, organization of management accounting integrated approach.

Постановка проблеми. Досвід зарубіжних країн показує, що більшість успішно діючих фірм мають розвинену структуру внутрішніх стандартів, які сприяють скороченню витрат часу на вирішення типових завдань, полегшують передачу завдань від одного співробітника до іншого, усувають нелогічність у взаємодії між різними функціональними підрозділами і тим самим роблять істотний внесок у підвищення ефективності управління підприємством у цілому. В умовах відсутності жорстко визначених стандартів і регламентів питання внутрішньої регламентації та стандартизації управлінського обліку набувають особливого значення. Регламентація процесів є одним з найважливіших інструментів упорядкування діяльності сучасної організації, тому питання регламентації управлінського обліку для активізації поширення його передових методик на вітчизняних підприємствах потребує ґрунтовних досліджень та співпраці науковців, фахівців-практиків у галузі обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Про необхідність регламентації та стандартизації управлінського обліку та їх практичну цінність на рівні економічного суб'єкта наголошується в роботах таких дослідників, як Аткинсон Е. [1], Безверхня Ю. [2], Биконя А. [3], Булгакова С. [4], Голов С. [5], Соколов А. [6], Пушкар М. [7] та ін. Тенденції розвитку стандартизації визначаються міжнародними і національними інститутами, корпораціями та професійними спільнотами [8; 9]. Стандарти управлінського обліку (SMA) гармонізовані з системами стандартів інформаційного забезпечення, контролю та управління: Міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності (IAS, МСФЗ); Міжнародними стандартами якості (ISO); Стандартами і реко-

ментаціями з опису бізнес-процесів (SADT, IDEF, UML, OOP); Промисловими стандартами управління (MRP-0, MRP-I, MRP-II, MRP-II+, ERP, ERP-II).

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В умовах відсутності жорстко визначених стандартів і регламентів питання внутрішньоорганізаційної стандартизації і регламентації управлінського обліку набувають визначального значення, тому потребують подальшого розвитку концептуальні основи регламентації управлінського обліку на рівні економічного суб'єкта з метою забезпечення ефективної організації обліку та покращання інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Мета статті полягає у розвиненні концептуальних основ внутрішньої регламентації управлінського обліку на рівні економічного суб'єкта.

Виклад основного матеріалу дослідження. Регламентація і стандартизація спираються на багату практику та інструментарій засобів і технологій розроблених у середині ХХ ст. Але під час формування Стратегії розвитку Харківської області топ-менеджери та керівники 38 промислових підприємств указали на завдання, які потребують вирішення в рамках корпоративної регламентації та стандартизації [10]:

- формування корпоративних політик регламентації та стандартизації, які забезпечують реалізацію корпоративних стратегій, раціоналізацію і оптимізацію корпоративної регламентації (39% опитаних);
- формування нових областей стандартизації, стандартів діяльності і професійних стандартів актуальних у поточній ситуації і перспективних у майбутньому (34,4%);
- недостатність урахування світового і національного досвіду антикризових заходів і включення його у перспективні напрями регламентації (15%);

– інтеграцію професійних стандартів зі стандартами підготовки (12% опитаних).

Цікавим із точки зору впорядкування є дослідження співвідношення понять «регламентація», «стандартизація», «регулювання». Одним із перших, хто прямо вказав на проблему регламентації, вважається Е. Дюркгейм [11]. У найпростішому вигляді регламентація – це сукупність норм, правил, стандартів і процедур, що обмежують і визначають форми діяльності в суспільствах із розвиненим поділом праці [11, с. 251]. За Дюркгеймом Е., існують чотири властивості, які визначають регламентацію: несуперечність (скоординованість) регламентації, можливість свободи в рамках регламентації, можливість сумисності самоорганізації і регламентації, справедливості регламентації. Щодо узгодженості понять «регламентація» і «регулювання», то можна визначити два підходи: перший полягає в тому, що ці поняття тотожні; згідно з другим, у рамках регламентації встановлюються обов'язкові вимоги до об'єкта регламентації на підставі правового акта. Термін «регулювання» і похідні від нього терміни «правове», «юридичне», «адміністративне регулювання», як правило, позначають правостановлення, тобто встановлення прав, обов'язків і відповідальності. Під регламентуванням при цьому, як правило, мають на увазі тільки встановлення того, як здійснюються дії, тобто вимоги до операцій, які формалізують дані дії [12]. У зв'язку з цим неприпустимо встановлення повноважень у регламентах, що іноді зустрічається навіть у регламентах високого рангу.

Таким чином, регламентація – це процес вибудовування діяльності згідно з визначеною нормою, функцію якої може виконувати стандарт; стандартизація – це процес формування і формалізації норм діяльності.

Управлінський облік, якій призначений для інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень, можна розглядати як постійно повторюваний цикл, суть якого в узагальненому вигляді становлять ідентифікація, вимірювання, накопичення, аналіз, підготовка, інтерпретація та подання інформації, необхідної заінтересованим внутрішнім користувачам для здійснення планування, оцінки і контролю господарської діяльності [1; 5]. Таким чином, в управлінському обліку формуються моделі, процедури, параметри і показники, які характеризуються повторюваністю процесів, функцій та взаємодій, що, своєю чергою, створює об'єктивні умови доречності застосування регламентів і стандартів. У зв'язку з цим логічно припустити, що потенційними царинами регламентації і стандартизації є основні елементи системи управлінського обліку, які мають перспективу свого багаторазового використання і повторення, а також організація процесу управлінського обліку.

В управлінському обліку стандартизацію і регламентацію можна розглядати як інструменти, які застосовуються з позиції організатора діяльності і спрямовані на досягнення певної впорядкованості й оптимальності функцій і процесів, що відбуваються в даній системі і обумовлюють підвищення її ефективності як інформаційної платформи при прийнятті управлінських рішень. Також слід виділяти процес контролю як інструмент перевірки провадження діяльності по відношенню до регламентів і стандартів. Як правило, саме процес контролю є ключовим для ефективної реалізації регламентації. Формалізація – це процес, який систематизує та уточнює умови облікового процесу. У сукупності зазначені процеси сприяють упорядкуванню елементів системи управлінського обліку, забезпеченню єдності і, як наслідок,

підвищенню ефективності та якості інформаційного забезпечення управління різних рівнів.

Зміст поняття «внутрішня регламентація» можна трактувати подвійно. З одного боку, внутрішня регламентація являє собою процес вибудовування єдиних принципів (правил), що регулюють постановку і ведення управлінського обліку на підприємстві. З іншого боку, під регламентацією можна розуміти розробку внутрішніх нормативних документів, що закріплюють ці єдині принципи (правила) регулювання управлінського обліку. Внутрішні регламенти управлінського обліку не повинні суперечити вимогам зовнішнього законодавства і відображати галузеві, географічні, технологічні, організаційно-правові, структурні та інші специфічні особливості окремого підприємства. Їх зміст залежить від обраної стратегії і тактики управління, кваліфікації облікового та управлінського персоналу.

Необхідність внутрішньої регламентації управлінського обліку впливає з недостатності зовнішніх нормативно-законодавчих актів, диспозитивності, альтернативності, рекомендаційності їх норм. Крім того, необхідність розробки внутрішніх регламентів управлінського обліку на підприємствах пояснюється вимогами «Системи документування менеджменту якості» при проходженні сертифікації на відповідність міжнародним стандартам якості серії ISO-9000 (вважаємо сукупність внутрішніх регламентів управлінського обліку та звітності складовою частиною системи документування менеджменту якості). Потреба у внутрішніх регламентах і стандартах управлінського обліку та звітності найгостріше постає на великих промислових підприємствах, оскільки вони мають як багатовекторну систему бухгалтерського обліку в цілому, так і підсистему управлінського обліку зокрема. Таке положення пояснюється особливостями великого виробництва, до яких відносять: розвиненість та різноманітність виробничої діяльності, що пов'язана з розгалуженою техніко-технологічною побудовою; наявність складної внутрішньої структури, що проявляється у великій кількості структурних підрозділів; потужність та значну кількість операцій у межах господарської діяльності тощо.

Під внутрішніми регламентами управлінського обліку пропонуємо розуміти сукупність внутрішніх нормативних документів, розроблених на рівні суб'єкта господарювання, які формалізують ведення управлінського обліку і складання звітності з метою забезпечення ефективної організації обліку та покращання інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

Концептуальну основу внутрішньої регламентації управлінського обліку на рівні суб'єкта господарювання складає інтегрований підхід, який базується на узгодженості регламентації управлінського обліку з внутрішньоорганізаційними правилами підготовки і формування звітних даних (рис. 1). Мета внутрішньої регламентації управлінського обліку – забезпечення процедурної підтримки процесів обліку і складання звітності та єдності методологічних, організаційних, технічних підходів під час реалізації функцій обліку з метою формування якісної інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів. В основу внутрішньої регламентації управлінського обліку підприємства може бути покладена ідеологія міжнародних стандартів якості серії ISO, стандарти і рекомендації з опису бізнес-процесів (SADT, IDEF, UML, OOP) та стандарти управлінського обліку (SMA).

Об'єктами внутрішньої регламентації управлінського обліку виступають система управлінського обліку підприємства, її окремі підсистеми (оперативна, тактична, стратегічна) та елементи, а також його організація. Згідно з інтегрованим підходом, управлінський облік – це система обліку, нормування, планування, контролю й аналізу з метою інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління. До елементів управлінського обліку пропонуємо віднести: трансфертне ціноутворення; бюджетування; управлінську звітність; систему управлінської документації, управлінських рахунків, управлінського (внутрішнього) аналізу та управлінського (внутрішнього) контролю; систему автоматизації управлінського обліку.

Фактори впливу на процес регламентації управлінського обліку можна умовно поділити на внутрішні і зовнішні по відношенню до підприємства. Зовнішні фактори впливу включають умови, в яких розробляються регламенти та стандарти: професійний досвід у сфері управлінського обліку, інституційне середовище, національні і регіональні програми економічного розвитку, традиції, звичаї і культурні особливості країни. Внутрішні фактори регламентації обумовлюють характер вибору варіативних складових частин облікових стандартів управлінським персоналом підприємства і визначаються цілями та завданнями управління, розвитком корпоративної етики та культури.

Принципи внутрішньої регламентації управлінського обліку:

- безперервності, який дає змогу враховувати зовнішні зміни законодавства у сфері обліку, зміни цілей діяльності підприємства, зміни в організаційній структурі підприємства та ін.;
- послідовності, який передбачає формування регламентів таким чином, щоб кожний новий регламент логічно пов'язувався з наявними та діючими

регламентами, забезпечуючи, таким чином, опору здобутих нових знань;

- системності, який дає змогу кваліфікувати набір внутрішніх стандартів як систему;
- індивідуальності розробки, який означає врахування особливостей та специфіки господарської діяльності, організації управлінських процесів;
- універсальності, який полягає в багатократності використання окремих документів та положень для різних аспектів управлінського обліку;
- виконуваності, який визначає необхідність виконання затверджених стандартів, що повинні строго виконуватися;
- ієрархічності, який становить «архітектуру» системи внутрішньої регламентації управлінського обліку.

Перевагами застосування ієрархічного підходу до побудови системи внутрішньої регламентації є досягнення цілісності регламентів, виключення зайвого дублювання і протиріччя; зниження трудомісткості розробки стандартів, оскільки кожен новий документ спирається на загальні принципи, закладені в попередніх документах; підвищення зручності роботи зі стандартами, оскільки користувачам необхідно вивчити обмежений перелік досить компактних стандартів; покращання організації облікового процесу. В основу створеної ієрархії може бути покладена цільова, технологічна або інша ознака.

Для практичного використання інтегрованого підходу до регламентації управлінського обліку на рівні суб'єкта господарювання регламенти управлінського обліку доцільно групувати за ієрархічною схемою.

Загальний («базовий») стандарт управлінського обліку на підприємстві, в якому представлені загальні вимоги, принципи побудови системи управлінського обліку, які далі конкретизуються у стандартах для різних об'єктів обліку – документ першого рівня.

Стандарти, класифікатори, довідники – документи другого рівня: стандарти управлінського обліку, які визначають методичні вимоги до ведення управлінського обліку щодо окремих груп об'єктів або до виконання певних процедур управлінського обліку (документообіг і оборот даних, обробка даних, складання внутрішньої управлінської звітності та ін.). Стандарти управлінського обліку розробляються з урахуванням вимог загального стандарту управлінського обліку. Наприклад, при розробці Положення про калькулювання собівартості продукції промислового виробництва в «базовому» стандарті можуть бути визначені статті витрат. До кожної статті наводиться необхідний коментар; елементи обліково-калькуляційної моделі – принципи оцінки придбаних сировини і матеріалів, незавершеного виробництва і готової продукції; методи калькулювання. Далі до базового стандарту готуються стандарти для конкретизації об'єктів обліку: Положення про калькулювання собівартості продукції основного виробництва, Положення про калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) допоміжного виробництва, Положення про калькулювання собівартості продукції промислового виробництва та ін. Своєю чергою, названі положення доповнюються Положеннями за видами



Рис. 1. Концептуальні основи внутрішньої регламентації управлінського обліку на рівні економічного суб'єкта

готової продукції (робіт, послуг). Деталізація може бути продовжена. Класифікатори об'єктів управлінського обліку, довідники ознак аналітики за класифікаційними угрупованнями мають бути включені в Додатки до Стандартів управлінського обліку.

Інструкції (робочі та організаційні), які регламентують проведення конкретних операцій конкретними виконавцями при виконанні ними конкретних операцій при роботі в обліковій системі, – документи третього рівня. Такі інструкції покликані конкретизувати, роз'яснювати, доповнювати існуючі на підприємстві вимоги до організації та ведення управлінського обліку та інструктувати виконавців про те, як вони повинні діяти в тих чи інших ситуаціях. Вони розробляються на основі внутрішніх стандартів. Рекомендуємо в інструкціях закріплювати не тільки облікові, але й контрольні функції бухгалтера та інших рахункових працівників. Організаційні (посадові) інструкції описують загальні вимоги до окремих посадових одиниць (робочих місцях). Як додатки до інструкцій рекомендовані операційні карти, які полегшують сприйняття і застосування користувачами положень інструкцій.

Внутрішні регламенти, створюючи технологічну основу для виконання облікових робіт, забезпечать одержання виконавцем відповідей на питання «що робити» і «як робити» і тим самим підвищать продуктивність праці, взаємозамінність бухгалтерів, забезпечать багаторазове скорочення помилок, створять внутрішній психологічний комфорт шляхом встановлення чітких, однозначних правил.

Упровадження регламентації управлінського обліку в практичну діяльність вітчизняних підприємств необхідно починати з опису та аналізу існуючої інформаційної системи підприємства, переважно системи виробничого обліку. Результатом є схеми організаційно-управлінської структури, інформаційних потоків підприємства, опис системи виробничого обліку. Практичне використання внутрішніх регламентів управлінського обліку на рівні окремого суб'єкта господарювання обумовлює можливість поліпшення якості інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємства за рахунок того, що:

– регламенти мають відповідати вимогам несуперечності, комплексності, логічності, повноти, єдності оформлення і стилю викладу;

– регламенти мають бути 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);

– регламенти мають носити диспозитивний характер;

– регламенти мають бути корельовані з іншими діючими внутрішніми стандартами бухгалтерського обліку, якості, інформаційного забезпечення, контролю та управління на рівні економічного суб'єкта.

Із метою централізованої розробки внутрішніх регламентів управлінського обліку на рівні промислового підприємства пропонуємо створювати відділ методології, і частина внутрішніх регламентів може розроблятися на базі модельних документів, розроблених таким відділом. Для легітимності внутрішніх регламентів управлінського обліку рекомендуємо затверджувати їх повноважними органами управління відповідних підприємств, наприклад радами директорів. Виходячи з вищевикладеного, представляється можливим розробляти, впроваджувати

і використовувати необхідні еталонні (нормативні) принципи організації системи управлінського обліку, спрямовані на досягнення певної упорядкованості й оптимальності функцій і процесів, що відбуваються в системі і обумовлюють підвищення її ефективності. До розробки внутрішніх стандартів доцільно залучати і зовнішніх консультантів.

Внутрішні регламенти виступають дієвим практичним інструментом контролю, індикатором, еталоном якості облікових процедур, механізмом раціональної організації управлінського обліку. Висока якість внутрішніх нормативних документів, які охоплюють усі аспекти управлінського обліку, послідовне та повне виконання їх приписів забезпечують покращання організації управлінського обліку та підвищення інформаційного забезпечення на всіх рівнях управління.

Висновки. Регламентація управлінського обліку на рівні суб'єкта господарювання є інструментом методологічного сприяння у становленні та розвитку компонентів управлінського обліку. На основі дослідження співвідношення понять «регламентація», «стандартизація», «регулювання» визначено зміст поняття «внутрішня регламентація управлінського обліку». Розвинені концептуальні основи внутрішньої регламентації управлінського обліку на основі інтегрованого підходу. Запропоновано практичні рекомендації з упорядкування внутрішніх регламентуючих документів управлінського обліку з метою забезпечення ефективної організації обліку та покращання інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на різних рівнях управління економічного суб'єкта.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Аткинсон Е.А. Управленческий учет / Е.А. Аткинсон, Д. Раджив, Р.С. Каплан, С.М. Ян. – Москва: Вильямс, 2007. – 878 с.
2. Безверхня Ю.В. Вибір стандартів ведення управлінського обліку / Ю.В. Безверхня // 36. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2013. – № 7 «Економічні науки». – С. 52–58.
3. Быконя А.В. Стандартизация управленческого учета и управление / А.В. Быконя, Е.В. Галкина // IV Международная электронная научная конференция [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rae.ru/forum2012/21/991>.
4. Булгакова С.В. Управленческий учет: методология и организация: [монография] / С.В. Булгакова. – Воронеж: ВГУ, 2008. – 200 с.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підручник] / С.Ф. Голов; 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 703 с.
6. Соколов А.Ю. Концепция целевого управленческого учета затрат / А.Ю. Соколов // Управленческий учет. – 2008. – № 5. – С. 42–50.
7. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карбланш, 2010. – 260 с.
8. Стандарти управлінського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.imanet.org/resources_and_publications.
9. Institute of Management Accountants. – Сайт у мережі Інтернет. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.imanet.org/resources_and_publications/research_studies_resources.
10. Стратегія розвитку Харківської області на період до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://old.kharkivoda.gov.ua/documents/16203/1088.pdf>.
11. Дюркгейм Э. О разделении общественного труда. Метод социологии / Э. Дюркгейм. – М.: Союз, 1998. – 348 с.
12. Родина Л.А. Регламентация труда как новый подход к формированию информационного управленческого пространства / Л.А. Родина. – Омск: ОГТУ, 2001. – 92 с.
13. Чернышев С.Б. Корпоративное предпринимательство / С.Б. Чернышев. – М.: Молодая гвардия, 2001. – 443 с.