

УДК 658.061.5 :657.1

Полянська О.А.

Львівська Комерційна Академія

МЕТОДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ДОЦІЛЬНІСТЬ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ГУРТОВОЇ ТОРГІВЛІ

© Полянська О.А.

Розглянуто методологію управлінського обліку, визначено критерії вибору того чи іншого методологічного підходу, окреслено низку методів з огляду на те, що система управлінського обліку має компонентну структуру.

Ключові слова: управлінський облік, методологія, метод.

It is considered methodology of the managerial accounting, it is determined criteria of a choice of this or that methodological approach, it is offered a line of methods in view of that the system of the managerial accounting has componental structure.

Key words: managerial accounting, methodology, method.

Рассмотрено методология управленческого учета, определено критерии выбора того или иного методологического подхода, предложено ряд методов с учетом того, что система управленческого учета имеет компонентную структуру.

Ключевые слова: управленческий учет, методология, метод.

Вступ. Термін “управлінський облік” стає дедалі популярнішим, таким, що стосується не лише сфери економічних наукових досліджень, а й практичної діяльності підприємств. Це зумовлюється тим, що кожен керівник підприємства націлений на зміцнення і розвиток бізнесу, проте не завжди знає, які стратегічні та тактичні рішення прийняти, як прийняті управлінські рішення адекватно трансформувати в бізнес-процеси підприємства, як побачити й оцінити результати від прийнятих рішень. Управлінський облік переводить процес управління на якісно новий рівень і забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління. Проте слід зазначити, що для вітчизняних підприємств гуртової торгівлі впровадження в управлінську діяльність системи управлінського обліку, яка б ефективно функціонувала і була б економічно виправданою, є суттєвою проблемою. Такий стан пояснюється насамперед відсутністю розробок щодо управлінського обліку

методологічного спрямування.

Аналіз останніх джерел і публікацій. Ця проблематика була розглянута такими вітчизняними науковцями і практиками, як І. Білоусова [1], С.Голов [2], Л.Нападовська [3], М.Чумаченко [4],

Постановка завдання. Метою написання статті є визначення суті методології, а також окреслення низки методів, які доцільно використовувати в системі управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу. Методологія, згідно з економічним словником, – це вчення про методи, прийоми та способи дослідження, що застосовується у певній науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання [5, с.152]. Професор Я.В. Соколов зазначає, що “суть методології полягає в наукових категоріях, які дозволяють описати і пояснити роботу господарського механізму” [6, с. 6].

У контексті управлінського обліку ми можемо констатувати, що методологія – це сукупність методів (приймів, способів), які під впливом джерел формування управлінського обліку (технології бізнес-процесів, системи чітко окреслених завдань) спрямовані на надання компетентної, обґрунтованої інформації та рекомендацій (у вигляді управлінських звітів та показників діяльності) для ефективного вирішення проблем апаратом управління. Від обґрунтованої розробки методології управлінського обліку, доцільності вибору методів та прийомів залежить ефективність рішень, прийнятих апаратом управління.

Отже, перш ніж визначати склад прийомів та методів, які були б корисними в роботі бухгалтера-управлінця, необхідно з'ясувати специфіку функціонування самої системи управлінського обліку, склад об'єктів, фактори, які впливають на його функціонування. Робочий процес управлінського обліку як системи подано нами на рис.1.

Отже, до чинників, які впливають на функціонування системи управлінського обліку, належать технологія й особливості ведення бізнес-процесів та суть завдань, поставлених перед управлінським обліком апаратом управління. На їх основі й генерується облікова система. Вона являє собою систему збирання та агрегування даних, а також вироблення рекомендацій із “зовнішнім інтерфейсом” у вигляді системи управлінських звітів та рекомендацій.

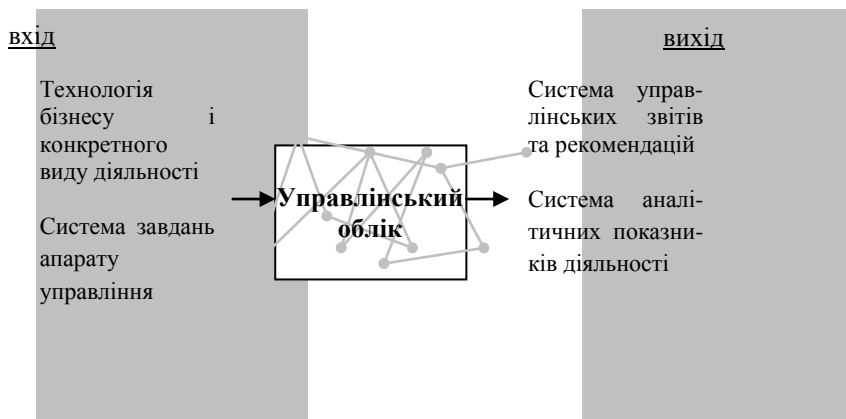


Рис.1. Модель робочого процесу управлінського обліку

Методи, які пропонуються більшістю українських спеціалістів у галузі бухгалтерського обліку, потребують адаптації, щоб бодай частково задовольнити потреби менеджерського складу працівників підприємства. Аналізуючи облікову методологію, більшість українських вчених відзначає, що “методологія бухгалтерського обліку до цього часу була спрямована на опис фактів господарського життя, які вже відбулися, і вже в силу цього при практичній реалізації вона не давала або майже не давала інформації для прийняття рішень” [6, с.4]. Тому, крім суто облікових методів, до методології управлінського обліку доцільно віднести широкий спектр методів, які були б притаманні таким наукам, як економіка, математика, статистика, прогнозування, програмування, планування, аналіз. Російський вчений Ф.Б. Ріполь-Сарагосі з цього приводу зазначає: “Для управління процесом оптимізації результатів діяльності управлінський облік використовує методи різних дисциплін: обліку (оперативного, бухгалтерського, статистичного), аналізу, контролю, стратегічного і оперативного планування і управління, економіки підприємства, математичні методи” [7, с.133]. Вітчизняний вчений, проф. М.С. Пушкар до методів управлінського обліку відносить групування і перегрупування витрат, математичні методи дослідження собівартості й рентабельності продукції, аналіз витрат, калькуляцію, моделі взаємозв’язку прибутку, обсягу продаж і собівартості продукції [8, с. 22-24]. Н.Бакеренко

виокремлює такі методи, як документування і оцінку, групування і узагальнення, нормування і планування прогностичних показників, контроль та аналіз одержаних результатів [9, с.213]. На думку німецького вченого Г. Мюллера, управлінському обліку властиві: “статистичний аналіз, лінійне програмування, система ПЕРТ (метод оцінки і перегляду планів), регресивний аналіз” [10, с.90]. Отож, бачимо, що перелічені вітчизняними та закордонними вченими методи максимально наближені до вирішення проблем, які виникають у процесі управління.

Критерієм для вибору того чи іншого методологічного підходу повинна бути корисність та потрібність їх у вирішенні проблем, що стоять перед управлінським обліком. Тому бухгалтер, будуючи методологічну концепцію, аналізує, для чого потрібен кожен показник, як різні працівники будуть сприймати його, яка адекватність показника реальним процесам або очікуваним, який вплив альтернативних бухгалтерських процедур на формування управлінських рішень. Таким чином, ми вважаємо, що перелік методів має визначатися з урахуванням тісного зв'язку системи управлінського обліку та процесу управління на підприємстві. Саме тому ми погоджуємося із проф. М.С. Пушкарем, який вважає, що методологія обліку повинна підпорядковуватися запитам управлінської системи [8, с.21] Як саме взаємодіють системи управлінського обліку та системи управління, ми намагалися показати за допомогою динамічної моделі зображеної на рис. 2.

Виходячи з цього, найкраще буде подати методи управлінського обліку відповідно до їх практичного застосування у процесі поточного та стратегічного управління. Адже “узагальненим завданням управлінського обліку є не здійснення обліку, аналізу чи планування їх як функцій, а використання окремих їхніх елементів з метою інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень” [11, с.125]. Отже, відповідно до того, як процес управління проходить декілька стадій (таких, як прогнозування та планування, облік, контроль та аналіз), система управлінського обліку має охоплювати на кожній з цих стадій набір методів, за допомогою якого найкраще вирішувалися б поставлені перед ним завдання. Дотримуватися цієї методики підбору методів та прийомів необхідно для того, щоб уникнути плутанини та неузгодженості в показниках, які продукує система управлінського обліку.

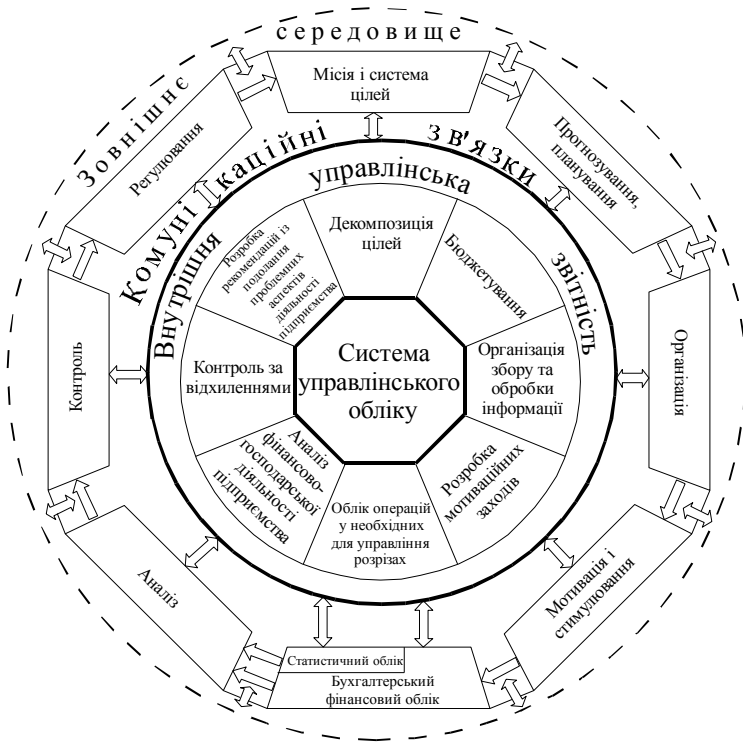


Рис. 2. Модель взаємозв'язку системи управління з управлінським обліком

На етапі прогнозування система управлінського обліку може включати в себе цілу низку конкретних методів, а саме: формалізовані: функціональний, індексний, екстраполяція, параметральний, нормативний; неформалізовані: огляд пропозицій працівників, сценаріїв, експериментальний, експертний, індикаторний. Практичне застосування того чи іншого методу визначається такими факторами, як об'єкт прогнозу, вимога щодо точності прогнозу, величина інформаційної бази для проведення прогнозу, автоматизованість процесів прогнозування

До нових для підприємства об'єктів, які необхідно передбачити, рекомендуємо застосовувати експериментальний метод чи метод експертних оцінок. Експериментальний метод достатньо точний і досить дорогий, оскільки він передбачає безпосередньо введення в дію

прогнозованого об'єкта в умовах, наближених до прогнозованих. Стосовно підприємств сфери обігу цей метод може використовуватися шляхом продажу окремого товару на певному ринку. Проте для того, щоб зробити якомога точніший прогноз, необхідно врахувати ще значну кількість факторів, які можуть впливати на прогнозований об'єкт у майбутньому, зокрема тенденції у розвитку ринків збуту, потужності та активності фірм-конкурентів, можливі зміни у смаках споживачів, що можна здійснити за допомогою індексного методу або індикаторного методу.

Методи, які можуть використовуватися системою управлінського обліку в процесі планування, доцільно здійснювати, виходячи із його поділу на стратегічне і поточне. Для стратегічного планування можливі такі методи: аналіз конкуренції за Портером, SWOT-аналіз, матриця БКГ, матриця Мак-Кінсі, аналіз стратегії за Мінцбергом, матриця товар-ринку, аналіз розривів, SNW-аналіз, PEST –аналіз, матриця БКС, матриця АДЛ.

Для оперативного планування крім зазначених вище можливі такі методи: ABC-аналіз, XYZ-аналіз, точка беззбитковості та інші. Методи ABC-аналізу, XYZ-аналізу, як важливі інструменти, які використовуються системою управлінського обліку в процесі поточного планування, визначають ключові моменти, а відповідно і ступінь деталізації тих чи інших показників фінансово-господарської діяльності підприємства. За допомогою ABC-аналізу зіставляються кількісні та вартісні показники, XYZ-аналіз дозволяє оцінити співвідношення кількості та структури.

Найбільш поширеним методом управлінського обліку є розрахунок точки беззбитковості. Беручи за основу графік беззбитковості для підприємств сфери обігу, можна побудувати графік прибутковості, де була б показана не тільки мінімальна щодо прибутку точка, яка характеризує сумарний дохід, що вперше перевищує сумарні витрати, а й максимальна, в якій сумарний дохід під впливом кривої попиту опускається знову нижче сумарних витрат.

Бюджет – основний метод, який використовується для перетворення стратегічних планів на поточні заходи. Бюджетний процес використовується для досягнення двох цілей – планування і контролю. У процесі планування керівництву компанії для прийняття зважених рішень потрібно мати “відфільтровану” й узагальнену інформацію про витрати та прибутки, яка генерується в підрозділах нижчих рівнів. Такою

інформацією їх забезпечить бюджетний процес, побудований за принципом “знизу вгору”. У той же час менеджери нижчого рівня можуть більш зважено складати плани за наявності в них інформації від керівництва, яке, як правило, краще поінформоване про загальну картину в рамках організації і про її довгострокові цілі.

На особливу увагу заслуговує контроль за відхиленнями, який дозволяє виявити негативні тенденції під час виконання планових завдань та розробити рекомендації щодо повернення діяльності до планової траєкторії руху. Контроль за відхиленнями пропонуємо здійснювати двома методами: за допомогою факторного аналізу та класифікації відхилень. Економічний, зокрема факторний, аналіз проводиться бухгалтерами-управлінцями з метою визначення, вивчення та аналізу усіх чинників, які вплинули на формування відхилення. Класифікація відхилень передбачає розробку на підприємстві системи кодувань відповідно до класифікації можливих відхилень, причин цих відхилень та винуватців. Це дозволить за умови достатнього інформаційно-технічного обслуговування в лічені хвилини виявити та проаналізувати незіставність фактичних та запланованих (стандартизованих, нормованих) показників. Адже основним завдання працівників управлінської бухгалтерії є своєчасне й оперативне (відразу після здійснення події) подання інформації про відхилення керівництву, щоб звести до мінімуму можливі збитки та вжити відповідних заходів щодо їх попередження в майбутньому. Для підприємств сфери обігу такий оперативний контроль є особливо важливим, адже відхилення, наприклад у процесі надходження товарів, може призвести до невиконання договірних відносин, що потягне за собою фінансові санкції (штрафи, пені) та втрату клієнта, відхилення ж у збутових операціях можуть свідчити про зниження попиту на певну групу товарів та затоварювання складів підприємства.

Висновки. Система методів і прийомів управлінського обліку для підприємств гуртової торгівлі, запропонована нами вище, включає в себе як специфічні методи, які використовуються лише цією галуззю науки (розрахунок точки беззбитковості, бюджетування, директ-костинг, ABC-калькулювання та інші), так і загальні методи, що є притаманними найрізноманітнішим наукам. Проте саме завдяки на перший погляд розрізним методам і прийомам управлінський облік виконує всі завдання, що ставляться перед ним управлінським персоналом.

Список використаних джерел

1. Білоусова І. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №5. – С.30-34
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. – К., 2004
3. Нападовська Л.В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №8-9. – С.50-62
4. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №10. – С.2-9
5. Сліпушко О.М. Політичний і фінансово-економічний словник / О.М.Сліпушко. – К.: Криниця, 1998. – 390 с.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как источник данных для принятия управленческих решений / Ярослав Вячеславович Соколов // Сб. науч. тр. (межвуз.): Вопросы совершенствования бухгалтерского учета как информационной базы управления торговлей. – Л., 1983. – С. 3-20.
7. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Основы финансового и управленческого анализа / Ф. Б. Риполь – арагоси. – М.: Приор, 1999. – 224 с.
8. Пушкар М.С. Управлінський облік: Навч. посіб. / Михайло Семенович Пушкар. - 3-ге вид., стер. — Т.: Карт-бланш, 1998. — 163 с.
9. Бакеренко Н. Управлінський облік в системі сучасного менеджменту / Н. Бакеренко // Темат. зб. наук. праць з питань торгівлі і громад. харчування “Торгівля і ринок”. - Вип. 5. Т. 2. – Донецьк, 1999. – С. 209-214
10. Мюллер Г. Учет: международная перспектива/ Г.Мюллер, Х.Гернон, Г.Миик ; пер. с англ. – 2-е изд., стер.. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136с.: ил.
11. Кислиця Н.Г. Управлінський облік у системі управління підприємством / Н.Г.Кислиця // Фінанси України. – 1999. – №8. – С. 124-127.
12. Фатхутдинов Р.А. Разработка управленческих решений: Учеб./ Раис Ахметович Фатхутдинов.– 2-е изд. доп. – М.: Бизнес-школа Интел-Синтез, 1998. – 272с.
13. Нарibaев К.А. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ: [монографія] / К.А.Нарibaев. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 135с. из.