

УДК 657.1

С. О. Біда,
кандидат економічних наук, доцент кафедри міжнародних фінансів,
Український державний університет фінансів та міжнародної торгівлі

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИЙ МЕХАНІЗМ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Svitlana Bida,
Ph.D in Economics, Associate Professor of International Finance Dept.,
Ukrainian State University of Finance and International Trade

ORGANIZATIONAL METHODS OF IMPLEMENTATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING BY DOMESTIC ENTERPRISES

У статті сформульовано рекомендації щодо визначення організаційно-методичного механізму впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах з метою забезпечення керівництва підприємств повною і достовірною інформацією, яка використовується для планування, управління та мотивації, контролю, а також оцінки результатів діяльності підприємства.

The article states recommendations for determining organizational methods of implementation of management accounting by domestic enterprises to provide managers of all levels complete and reliable information that is used for planning, directing and motivating, controlling, evaluating of financial results.

Ключові слова: управлінський облік, управлінська фінансова звітність, управління витратами, бюджетування, система внутрішнього контролю.

Keywords: management accounting, management financial reporting, expense management, budgeting, internal control system.

Постановка проблеми. Для ефективної роботи сучасного підприємства, в якій би сфері економіки воно працювало, необхідна добре налагоджена система управлінського обліку і звітності для менеджерів різних рівнів. На сьогоднішній день основним джерелом інформації на підприємствах є бухгалтерський облік, що в умовах ринку покликаний не лише фіксувати й узагальнювати облікову інформацію, але й забезпечувати ефективне ведення виробничо-господарської діяльності підприємств. Тому, на сьогодні в умовах ринкової економіки особливого значення набуває реформація облікової політики підприємства, визнання необхідності організації управлінського обліку, створення ефективної системи контролю й управління затратами на всіх етапах виробничої діяльності.

До основних проблемних питань, які стримують широке впровадження управлінського обліку в практику вітчизняних підприємств, відносяться: а) відсутність чітких організаційно-методичних рекомендацій, які були б посібником на підприємствах при розробці внутрішніх інструкцій; б) невизначеність щодо посадових осіб, функціональними обов'язками яких було б ведення управлінського обліку; в) відсутність чіткого визначення складових управлінського обліку; г) відсутність необхідних знань у менеджерів різних ланок [4].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організації управлінського обліку на підприємстві в даний час викликають особливий інтерес вітчизняних фахівців. Так, в Україні дослідженню теоретичних і практичних питань стосовно концепції управлінського обліку, його взаємозв'язку із системою управління, місця й ролі в інформаційній системі підприємства присвячено роботи Ф.Ф. Бутинця, О.С. Бородкіна, С.Ф. Голова, А.П. Грінько, З.В. Гуцайлюка, В.І. Єфименко, В.П. Завгороднього, Л.В. Нападовської, В.В. Сопка, В.І. Оспищева, Н.Т. Ткаченко, В.І. Петрової, М.С. Пушаря, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка, Л.М. Янчевої та інших.

Заслужують на увагу дослідження таких закордонних фахівців як Рей Гаррисон, Ерик Норин, Питер Брюер, Р. Вандер Віл, К. Друрі, Р. Каплан, Т.П. Карпова, Ю.А. Мішин, С.А. Ніколаєва, Д. Нортон, В.Ф. Палій та інші.

Разом із тим вивчення наукових праць свідчать про те, що переважна більшість досліджень розкриває особливості ведення управлінського обліку в прив'язці до галузевої специфіки діяльності суб'єкта господарювання. Практичний інтерес до розроблення універсальних практичних рекомендацій щодо організації управлінського обліку на вітчизняних підприємствах обумовили цільову спрямованість статті.

Мета статті полягає в розробці практичних рекомендацій щодо організаційно-методичного механізму впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. *Управлінський облік (Management Accounting)* - система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Метою ведення управлінського обліку є забезпечення керівництва підприємства повною і достовірною інформацією для цілей: а) планування - вибір способу дій і конкретизація порядку виконання дій; б) управління та мотивації - мобілізація людей для виконання планів та здійснення щоденних операцій; в) контролю - процес встановлення процедур і подальшого отримання зворотного зв'язку з тим, що певнітися в ефективному виконанні організацією своїх функцій і досягненні загальних цілей компанії; г) оцінки результатів діяльності.

Організаційно-методичний механізм впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах характеризується наступною послідовністю етапів:

- аналіз діяльності підприємства та формулювання вимог до інформаційної потреби підприємства;
- побудова системи управління витратами;
- розробка методики та принципів управлінського обліку та звітності;
- побудова та/або оптимізація системи бюджетування;
- побудова та/або оптимізація системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту;
- автоматизація управлінського обліку та навчання персоналу.

Розглянемо більш детально зміст кожного етапу впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах.

Аналіз діяльності підприємства та формулювання вимог до інформаційної потреби підприємства. Серед методів аналізу діяльності підприємств, які

існують і активно використовуються в сучасній практиці управління, системний аналіз бізнес-процесів займає особливе місце. Аналіз бізнес-процесів для цілей впровадження управлінського обліку дозволяє побачити всю сукупність господарських операцій підприємства. Формалізація бізнес-процесів на підприємствах дозволяє їх моделювати і вдосконалювати з метою налагодження системи внутрішнього контролю, документообігу та інформаційної взаємодії всередині підприємства, а також підвищити прозорість і ефективність підготовки управлінської фінансової звітності.

Таким чином, в результаті проведеного аналізу бізнес-процесів підприємства формулюється чіткі вимоги до інформаційної потреби підприємства.

Побудова системи управління витратами. У сучасних умовах управлінський облік в Україні сильно інтегрований з бухгалтерським. Таким чином, в системі бухгалтерського обліку виділяються ті статті, які дають можливість сформулювати управлінську звітність. Управлінська фінансова звітність (Management financial statements) - система даних про фінансовий стан підприємства, фінансові результати його діяльності та зміни в його фінансовому становищі, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку господарських операцій. До складу фінансової звітності входять баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух грошових коштів.

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998р. № 1706, передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. На сьогодні розроблено на базі міжнародних стандартів та затверджено наказами Мінфіну 32 національних положення (стандарти) бухгалтерського обліку [1, 2].

Міжнародні стандарти включають стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які застосовуються у державах - членах Європейського Союзу відповідно до Регламенту Європейського парламенту і Ради ЄС від 19.07.2002р. № 1606/2002.

Основне завдання стандартів - визначення єдиного порядку підготовки та подання фінансової звітності, в тому числі вироблення критеріїв визнання окремих статей та операцій, їх класифікація та порядок відображення у звітності; методи оцінки, обсяг інформації, що підлягає розкриттю у звітності та опису в примітках. Міжнародні стандарти направлені на підвищення якості представленої у звітності інформації, уніфікацію правил для її побудови, вдосконалення процедур, застосовуваних при підготовці фінансових звітів для забезпечення всіх зацікавлених користувачів нейтральною і об'єктивною інформацією про роботу підприємства [10]. Застосування концептуальних основ міжнародних стандартів фінансової звітності в організації управлінського обліку суттєво підвищить якість управлінської звітності. При формуванні управлінської звітності повинні враховуватися такі якісні характеристики відображення інформації.

Використання методів і облікових принципів міжнародних стандартів фінансової звітності в організації управлінського обліку, дозволить знизити витрати компанії, а також дасть можливість ефективніше організувати процес підготовки звітності. Крім того, наявність достовірних відомостей про стан фінансово-господарських процесів в організації дозволить її керівництву приймати правильні та своєчасні управлінські рішення [11].

Ключовим завданням в процесі впровадженні управлінського обліку на підприємстві є побудова системи управління витратами (*Cost accounting*), основними цілями якого виступають:

- оцінка вартості виробництва товарів, робіт, послуг;

- облік складських запасів підприємства в структурі номенклатури, визначення можливостей щодо мінімальних і максимальних рівнів складських запасів, оптимізація завантаження складських площ;

- прийняття рішень щодо необхідності виробництва (або придбання) яких-небудь компонентів для забезпечення виробничого процесу;

- управління витратами через порівняння показників, закладених до бюджету, з фактичними показниками, досягнутими у звітному періоді (аналіз відхилень «План - Факт»).

При прийнятті рішень щодо управління витратами важливо враховувати не тільки фінансові показники, а й нефінансову інформацію, а також необхідно розуміти природу і мету визначення та класифікації витрат.

Розробка методики та принципів управлінського обліку та звітності. Сукупність конкретних принципів, основ, угод, правил і практик, що застосовуються підприємством при складанні та поданні управлінської фінансової звітності визначається у внутрішньому нормативному документі - Положенні про управлінську облікову політику [3].

У положенні про управлінську облікову політику необхідно закріпити визначення порядку обліку доходів, собівартості товарів (робіт, послуг), запасів, витрат, руху грошових коштів, власного капіталу. Також встановлюється управлінський план рахунків, регламент підготовки управлінської фінансової звітності, зведений реєстр відмінностей бухгалтерської та управлінської звітності, розкривається зміст та суть корегувань бухгалтерського обліку з метою підготовки управлінських звітів, а також прописується розподіл відповідальності за ведення управлінського обліку на підприємстві.

Розглянемо, наприклад, один з розділів положення «Облік грошових коштів та їх еквівалентів». У цьому розділі важливо дати визначення поняттям грошові кошти; грошові еквіваленти; грошові кошти, обмежені у використанні. Крім того, потрібно описати правила і процедури, які будуть характерні для підприємства при обліку грошових коштів.

Побудова та/або оптимізація системи бюджетування. В умовах нестабільності зовнішнього середовища, невизначеності умов господарювання, ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від стану внутрішньофірмового планування. Чим вище рівень невизначеності, породжуваної нестабільністю в суспільстві, тим більшого значення набуває планування. *Бюджет* - це детальний план отримання та використання фінансових та інших видів ресурсів, розрахований на певний період часу. Бюджет являє собою загальне вираження планів керівництва на майбутнє і доносить до співробітників можливі способи їх здійснення [8].

На даний момент, багато вітчизняних підприємств не здійснюють перспективного планування, знижуючи тим самим імовірність свого виживання в умовах, що склалися. У більшості випадків план розробляється тільки на найближчий квартал з розбивкою завдань по місяцях. Складаються плани часто носять фрагментарний характер, розробляються на різній інформаційній базі, не містять механізм коригування в процесі їх реалізації, що призводить до неузгодженості планових завдань і дезорганізації роботи підрозділів підприємства.

Аналіз впровадження систем бюджетування в закордонній практиці дозволяє сформулювати наступні переваги бюджетування:

- бюджет сприяє інформуванню персоналу підприємства про намічених керівництвом цілях;

- бюджет змушує керівництво думати про плану на майбутнє. У разі відсутності необхідності підготовки бюджету багато менеджерів витрачали б час на те, щоб вирішити поточні проблеми, що виникають на виробництві;

- бюджетування є засобом розподілу ресурсів по тим підрозділам підприємства, де вони можуть бути використані з найбільшою ефективністю

- бюджетування може розкрити потенційні проблеми до моменту їх виникнення

- бюджет допомагає координувати діяльність компанії в цілому шляхом інтеграції планів різних її підрозділів. бюджетування також допомагає сконцентрувати і спрямувати зусилля всіх співробітників у потрібному для компанії напрямку;

- бюджет дозволяє намітити завдання і цілі, які можуть служити еталоном при оцінці наступної діяльності, спрямованої на їх досягнення.

Головним бюджетом підприємства являється сумарний план, що складається з усіх бюджетів, який намічає специфічні цілі з продажу, виробництва, дистрибуції та фінансової діяльності, і на основі даних якого згодом складають касовий бюджет, а також прогнозний звіт про прибутки і збитки та прогнозний баланс. Складові частини Головного бюджету: Бюджет продажів, включаючи план очікуваних касових надходжень; Виробничий бюджет; в) Бюджет витрат на сировину, включаючи графік очікуваних грошових надходжень на закупівлю сировини; г) Бюджет витрат на пряму працю; д) Бюджет виробничих накладних витрат; е) Бюджет складських запасів готової продукції; е) Бюджет реалізаційних та адміністративних витрат; ж) Касовий бюджет; з) Прогнозний звіт про прибутки і збитки; и) Прогнозний баланс.

Взаємодія всіх бюджетів підприємства, які є складовими головного бюджету, представлено на рис.1.

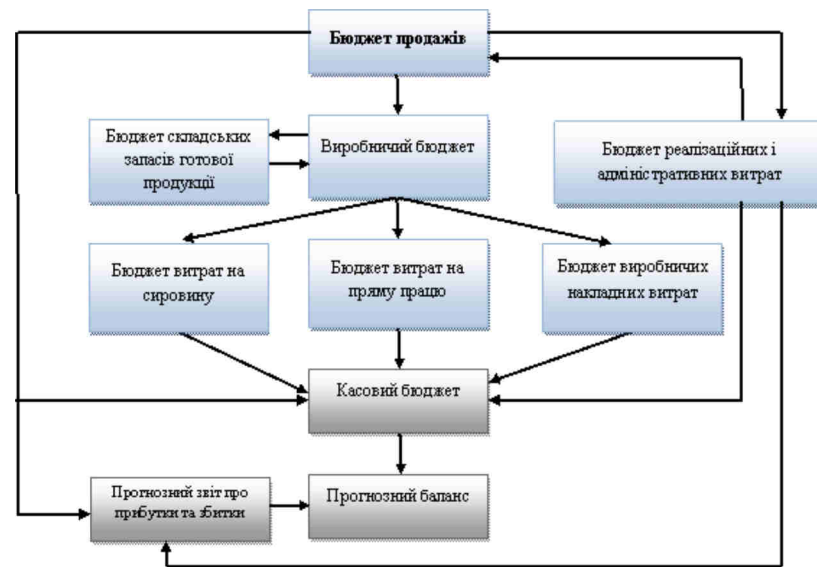


Рис. 1. Взаємодія всіх бюджетів головний бюджету підприємства

Джерело: [8]

Побудова та/або оптимізація системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. При побудові системи корпоративного управління в компанії на перший план виходить необхідність забезпечення прозорості управлінських процесів і операцій для вищого керівництва і власників як основи прийняття ними ефективних рішень.

У зв'язку з цим особливого значення для компанії набуває наявність ефективної системи внутрішнього контролю, як основи формування належного корпоративного управління, що забезпечує: а) захист інтересів власників (засновників), інвесторів, партнерів та інших зацікавлених осіб за допомогою безперервного контролю за дотриманням співробітниками компанії законодавства, нормативних актів і стандартів професійної діяльності; б) попередження конфліктів інтересів співробітників компанії; в) належний рівень надійності управління ризиками, відповідає характеру і масштабам діяльності компанії. Значення внутрішнього контролю важко переоцінити, оскільки він дозволяє підвищити керованість компанії та відповідність його діяльності поставленим цілям і завданням [7].

Внутрішній контроль (Internal Controls) - це система заходів, організованих керівництвом підприємства і здійснюваних на ньому з метою найбільш ефективного виконання всіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для підприємства.

Внутрішній контроль - це процес, що здійснюється спільно керівництвом та іншими працівниками підприємства і покликаний забезпечити розумну гарантію досягнення наступних цілей підприємства: достовірність фінансової звітності, ефективність діяльності і дотримання підприємством вимог законодавства.

Невід'ємною частиною внутрішнього контролю є управління ризиками (ризик менеджмент) - це процес спрямований на зниження невизначеності та ризиків.

Мета створення системи внутрішнього контролю та управління корпоративними ризиками - забезпечення успішного функціонування підприємства в цілому. Ця мета може бути досягнута за рахунок вирішення таких основних завдань [12]: а) виявлення, опис та оцінка можливих ризиків; б) виконання заходів та процедур щодо зниження до прийнятного рівня потенційних ризиків (фінансових, натуральних, зниження репутації), пов'язаних з реалізацією ідентифікованих ризиків; в) управління невизначеністю фінансових, виробничих, маркетингових параметрів; г) оптимізація існуючих бізнес-процесів; д) забезпечення необхідного рівня якості внутрішньої і зовнішньої звітності; е) дотримання вимог чинного законодавства та регулюючих положень; є) контроль виконання внутрішніх процедур; ж) участь усіх співробітників компанії у виявленні та управлінні ризиками, притаманними діяльності компанії.

Автоматизація управлінського обліку та навчання персоналу. Останнім етапом впровадження управлінського обліку на підприємстві є його автоматизація. На етапі становлення системи управлінського обліку в 99% випадків буде достатньо застосувати електронні таблиці MS Excel, які мають досить широкими можливостями. Надалі в разі потреби можна розглядати варіанти автоматизації управлінського обліку або шляхом нарощування функціоналу наявної автоматизованої системи бухгалтерського обліку, або шляхом впровадження спеціалізованого програмного продукту [9].

Найоптимальнішим рішенням вбачається автоматизоване ведення і бухгалтерського, і управлінського облік в одному програмному продукті. У цьому випадку факти господарської діяльності організації один раз заносяться в систему і відображаються в кожному з обліків або однаково і одночасно, або в різні терміни, або за різними правилами залежно від вимог облікової політики відповідного обліку. Хорошим прикладом реалізації даного підходу можуть служити рішення з управління підприємством на базі ІС: Підприємство.

У результаті автоматизації управлінського обліку підприємство отримує систему, що дозволяє вчасно і в повному обсязі отримувати всю необхідну інформацію як для менеджерів (управлінська фінансова звітність), так і для всіх інших зацікавлених користувачів (регламентована фінансова та податкова звітність).

Висновки. Організаційно-методичний механізм впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах характеризується наступною послідовністю етапів: а) аналіз діяльності підприємства та формулювання вимог до інформаційної потреби підприємства; б) побудова системи управління витратами; в) розробка методики та принципів управлінського обліку та звітності; г) побудова та/або оптимізація системи бюджетування; д) побудова та/або оптимізація системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту; е) автоматизація управлінського обліку та навчання персоналу.

Література.

- Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998р. №1706, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.
- Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» від 24.10.2007р. № 911-р, із змінами та доповненнями, [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.
- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
- Воргуль Т.В. Особливості та проблеми формування управлінського обліку в Україні / Т.В. Воргуль // Управління розвитком. - 2013. - №13. - С. 3-5.
- Коблянська Г., Вікулова А. Актуальні аспекти впровадження управлінського обліку на підприємствах України / Г. Коблянська, А. Вікулова // Економіка. - 2011. - №130. - С.45-47.
- Крылов В.Л. Управленческий учет: двойная бухгалтерия или инструмент принятия управленческих решений / В.Л.Крылов // [Акционерное общество: вопросы корпоративного управления №8-2012](http://gaap.ru/articles/Upravlencheskii-uchet-dvoynaya-buhgalteria-ili-voprosy-korporativnogo-upravleniya-%8-2012). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://gaap.ru/articles/Upravlencheskii-uchet-dvoynaya-buhgalteria-ili>.
- Оливко О.І. Управлінський облік як основний елемент контролю / О.І. Оливко // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка Сер. Економіка.– Тернопіль, 2008.– № 22.– С. 166-169.
- Рей Гаррисон, Эрик Норин, Питер Брюер. Управленческий учет. 11-е изд. / Пер. с англ. О.В. Чумаченко. – К.: Companion Group, 2011. – 1024 с.
- Харакоз Ю.К. Информационное обеспечение управленческого учета / Ю.К. Харакоз // Аудитор. — 2012. — №3.

10. Харакоз Ю.К. Роль международных стандартов финансовой отчетности в организации управленческого учета / Ю.К. Харакоз // *Аудитор*. – 2014. – №3-2014. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://gaap.ru/articles/Rol_mezhdunarodnykh_standartov_finansovoy_otchetnosti_v_organizatsii_upravlencheskogo_ucheta/.
11. Широкова Е. Управленческий учет на базе МСФО — подмена понятий или оптимизация работы? / Е. Широкова, Е. Еремеева // *МСФО на практике*. — 2011. — №4. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.msfo-practice.ru>.
12. Шихвердиев А.П. Внутренний контроль и управления рисками в системе корпоративного управления / А.П. Шихвердиев // *Электронное научное издание «Корпоративное управление и инновационное развитие Севера: Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета»* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://koet.syktu.ru/vestnik/2012/2012-2/17/17.html>.

References.

1. Cabinet of Ministers of Ukraine (1998), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "Program of Accounting Reform of the International Standards", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-%D0%BF>.
2. Cabinet of Ministers of Ukraine (2007), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On Approval of the Strategy Application of International Financial Reporting Standards in Ukraine", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>.
3. International Accounting Standard 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
4. Vörgul T.V. (2013), "Features and problems of formation of management accounting in Ukraine", *Upravlinnya rozvutkom*, vol.13, pp. 3-5.
5. Koblyanska G. and Vikulova A. (2011), "Important aspects of the implementation of management accounting in the Ukraine", *Ekonomika*, vol.130, pp. 45-47.
6. Krulov V.L. (2012), "Managerial Accounting: double accounting or managerial decision-making tool", *Akzuonernoie obshestvo: voprosu korporativnogo upravleniya*, vol. 8, available at: <http://gaap.ru/articles/Upravlencheskii-uchet-dvoynaya-buhgalteria-ili>.
7. Oluvko O.I. (2008), "Management accounting as an essential element of controlling", *Naykovi zapusku Ternopil'skogo derjavnogo pedagogichnogo universitetu im. V. Hnatyka*, vol. 22, pp. 166-169.
8. Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer (2011), *Upravlencheskiy uchët* [Managerial Accounting], 11th ed, translated from English O.V Chymachenko, Companion Group, Kyiv, Ukraine.
9. Kharakoz Y.K. (2012), "Information support of management accounting", *Auditor*, vol.3.
10. Kharakoz Y.K. (2014), "The role of international financial reporting standards in the organization of management accounting", *Auditor*, vol. 3, available at: http://gaap.ru/articles/Rol_mezhdunarodnykh_standartov_finansovoy_otchetnosti_v_organizatsii_upravlencheskogo_ucheta/.
11. Shurokova E. (2011), "Managerial Accounting, based on IFRS - substitution of concepts or optimization of work?", *MSFO na praktike*, vol.4, available at: <http://www.msfo-practice.ru>.
12. Shuhverdiev A.P. "Internal control and risk management in corporate governance", *Elektronnoie naychnoe izdanie "Korporativnoie upravlenie i innovazuonnoie razvitie Severa"*, available at: <http://koet.syktu.ru/vestnik/2012/2012-2/17/17.html>.

Стаття надійшла до редакції 04.06.2014 р.



ТОВ "ДКС Центр"