

УДК 65.657

О.В. АКОЛЬСЬКА, О.В. БІЛОЦЕРКІВСЬКИЙ

*Харківський державний технічний університет
будівництва та архітектури*

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА ПРОБЛЕМИ ЙОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ В СУЧАСНИХ УМОВАХ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

В статті розглянуто поняття управлінського обліку з погляду різних авторів, як ефективного інструмента управління, який створює конкурентні переваги в ринковому середовищі та забезпечує підприємство ключовою інформацією. Проаналізовані основні переваги та недоліки трьох основних систем управлінського обліку та показані найбільш типові проблеми, які виникають в сучасних умовах при впровадженні управлінського обліку на підприємствах України і запропоновані шляхи вирішення цих проблем, які являються передумовою успішної роботи та виживання підприємств в умовах вільної конкуренції, а також зростання їх економічного потенціалу.

Ключові слова: *управлінський облік, системи побудови управлінського обліку на українських підприємствах, проблеми управлінського обліку.*

Вступ

Управлінська облік – порівняно новий напрям бухгалтерського обліку, який асоціюється з конкретними іменами таких відомих американських фахівців, як Р. Емерсон, Ч. Гаррісон, Р. Каплан, Ч. Хорнгрен. На думку Х. Т. Джонсона, першу згадку про предтечу управлінського обліку – виробничому обліку – датується 1855 р. і належить до системи обліку, яку застосовували на фабриці "Ліман Мілс" (Lyman Mills, Ntw England, USA) і спроектованої, передусім, з цілей ефективнішого моніторингу виробничого процесу. Відмінною рисою цієї й подібних систем був облік прямих виробничих витрат; до 1880 рр. досить опосередковану увагу приділяли обліку і розподілу накладних витрат.

Поняття управлінського обліку подається багатьма авторами. В основу визначення цього терміну, що даються вченими розвинених країн (Р. Ентоні та Дж. Рис, В. Нідлз, Ч.Т. Хонгрен та Дж. Фостер, Д. Друрі тощо), як правило, покладено поняття управлінського обліку, прийняте Американською асоціацією бухгалтерів, а саме: управлінський облік – це процес ідентифікації інформації, обчислення і оцінки показників і надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень [1, с. 295].

1. Постановка задачі

Поступовий перехід України до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку вимагає докорінного перегляду традиційного відношення до фінансової інформації як ретроспективного, так і стратегічного (прогнозного) характеру. Однією з причин глибокої економічної кризи у нашій державі 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 у якості засобів 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 [2, с. 24-31].

2. Результати

В 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”.

Законодавче закріплення функціонування управлінського обліку в Україні та необхідність ведення обліку витрат на виробництво окремих видів продукції здавалося б може свідчити про те, що цей вид обліку набув широкого розповсюдження. Цьому сприяло вихід у світ значного чис-

ла наукових публікацій, в яких детально описано методику ведення обліку витрат та виходу продукції, включення до складу спеціальних дисциплін окремого курсу, підготовку навчальних посібників тощо.

Українських видань з цього приводу мало. У останні роки вийшли монографія Я.В. Нападовської та підручники і навчальні посібники Ф.Ф. Бутинця із співавторами, С.Ф. Голова, М.С.Пушкаря тощо. Більше робіт підготовлено російськими авторами (В.Ф.Палій та Р.В.Віл, О.Ніколаєва і Т.Шишкова, В.Е.Карімов та багатьох інших).

Деякі автори, зокрема Ф.Ф. Бутинець [3, с. 17-23], поставили під сумнів існування в Україні управлінського обліку. Порівнявши визначення цього виду обліку, яке подається у ряді опублікованих робіт, цей автор перш за все визначає, що у світі існує кілька близьких за змістом понять, а саме: у Франції – маржинальний облік, у Німеччині – обчислення витрат і результатів і лише в англійських країнах (США, Англії та Канаді) – управлінський облік. Одночасно було звернуто увагу на те, що в це поняття входить не тільки формування та контроль витрат на протязі звітного періоду, а і обґрунтовується необхідність прийняття управлінських рішень на перспективу.

Проте не слід вважати, що фінансовий бухгалтерський облік втрачає своє значення в управлінні підприємством. Дуже влучно відмінність між фінансовим і управлінським обліком охарактеризував С. Голова: "... Можна сказати, що бухгалтери-аналітики – це Нострадамуси бізнесу, а бухгалтери-рахівники – це Нестори-літописці" [4, с. 13-18].

Проте усвідомлення потреби та бажання запровадити управлінський облік ще недостатньо для здійснення цього наміру. На шляху впровадження управлінського обліку є певні перешкоди, які полягають у подоланні дискусійних проблем методології обліку та в необхідності організаційних заходів щодо його впровадження. Суттєвим гальмом поширення управлінського обліку в країні залишається відсутність чіткого визначення переліку 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.

Система управлінського обліку не будується для однієї цілі. В більшості випадків це комплекс (набір) цілей, результатом досягнення яких є ефективне управлінське рішення.

Узагальнюючи системи побудови управлінського обліку на українських підприємствах, можна виділити три системи, що зображені на рис. 1 – 3.

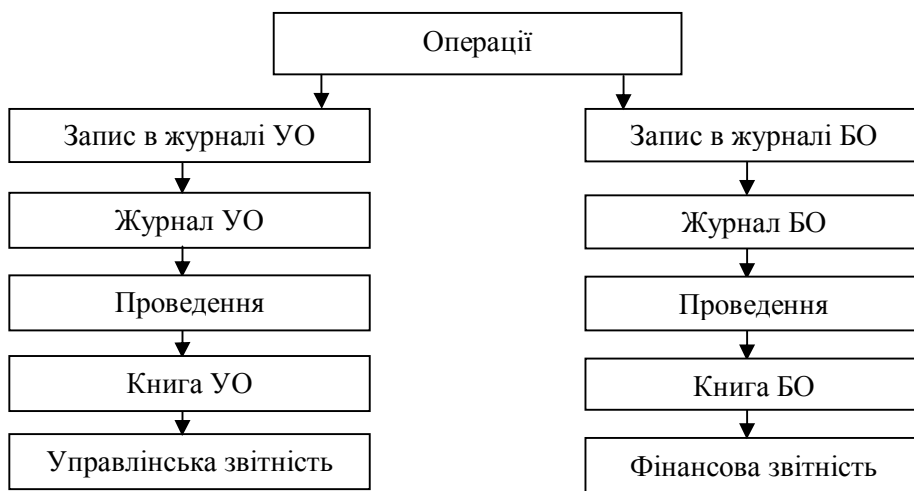


Рис. 1. Перша система побудови управлінського обліку

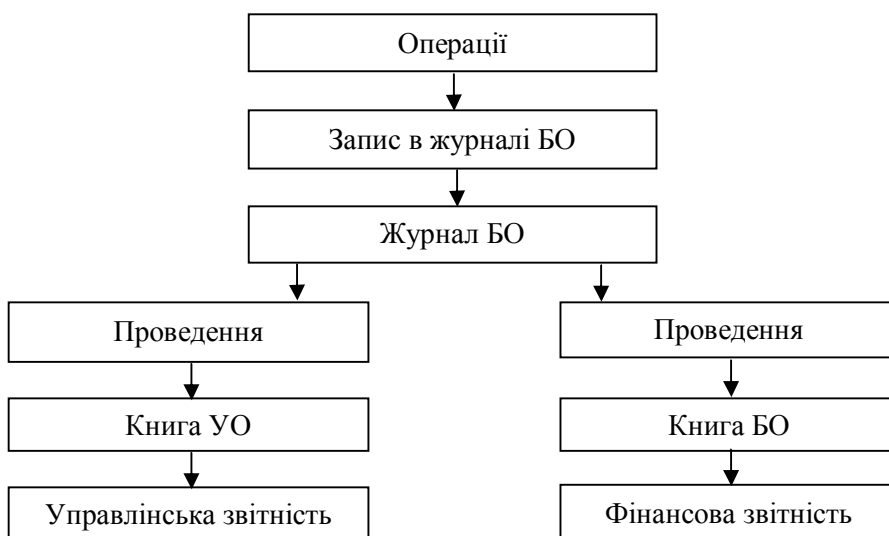


Рис. 2. Друга система побудови управлінського обліку

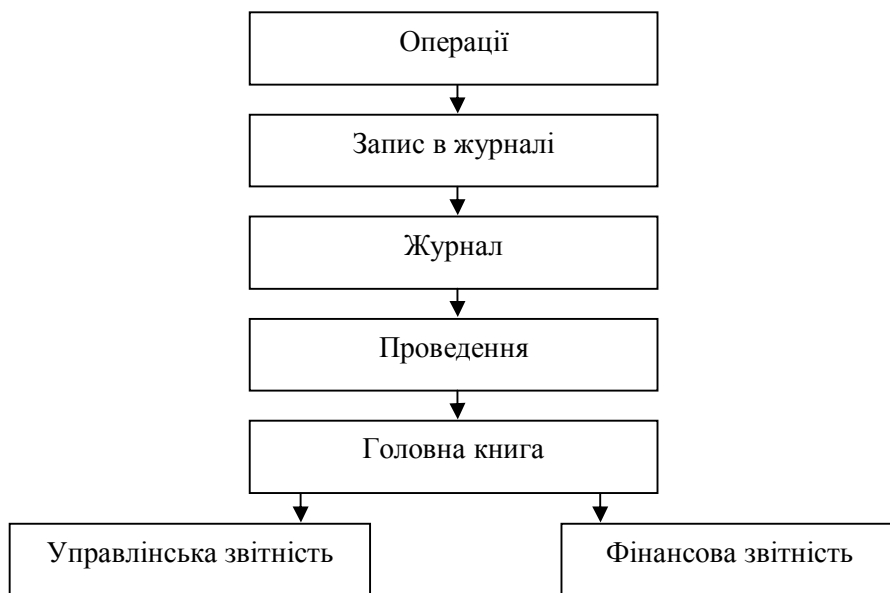


Рис. 3. Третя система побудови управлінського обліку

Кожна із систем організації управлінського обліку має свої недоліки та переваги. Перша та друга системи дають можливість отримувати чітку інформацію щодо кожної з операцій, формувати звіти незалежно від бухгалтерського закриття періоду, отримувати інформацію з конкретно заданою деталізацією даних і т.п.[2, с. 24-31].

Проте постійного дублювання даних фактично не можливо уникнути. Особливо це стосується перерозподілу витрат та калькуляції виробничої собівартості. З іншого боку, при функціонуванні таких систем виникатиме конфлікт даних, а точніше відмінність у розмірі різного роду економічних показників, зумовлена різною систематизацією інформації. Це спричинятиме “звірку” реєстрації даних бухгалтерського та управлінського обліків.

Варіант функціонування системи на основі єдиної головної книги ставитиме управлінські звіти в часову залежність від бухгалтерського закриття періоду, від реєстрів бухгалтерського обліку. За таких умов втрачатиметься не тільки оперативність управлінських рішень, але й можливість отримання аналітичних звітів не наприкінці місяця або кварталу, а в необхідний період. Проте багато українських підприємств функціонує зараз,

використовуючи саме цей варіант системи управлінського обліку (на базі єдиної головної книги).

Тому, окреслюючи проблеми в функціонуванні системи управлінського обліку на українських підприємствах, варто зупинитися на найбільш типових на сьогодні.

Перша: вибір варіанту побудови системи. Це найбільш відповідальний (після визначення цілей її функціонування) крок. Адже розмір підприємства, галузь та сфера діяльності вимагатимуть індивідуального підходу. Наприклад, торгівельна сфера вимагає особливої уваги до ефективного управління джерелами фінансування, управління складськими запасами та оборотністю конкретних товарних груп, жорсткого контролю за дебіторами. Тому система організації управлінського обліку на основі єдиної головної книги може призвести до декількох проблем. Припустімо, що облік надходження та відвантаження продукції на підприємстві, що здійснює торгівлю продуктами харчування, ведеться за методом "FIFO" (перший прийшов – перший пішов). Для цілей бухгалтерського обліку, що ведеться за методом "FIFO", зовсім не важливо, яким чином відбувається реальний рух товарів, тобто, які товари справді були продані з тих, що були на складі. Крім того, інформація про відвантажений товар надходитиме одночасно з закриттям бухгалтерського періоду (система УО на основі єдиної головної книги). Можливі проблеми підприємства:

1. Відвантаження продукції, термін придатності якої минув (відсутність системи кодування товарів: дата, номер партії і т. п., їх прибуття та вибуття).

2. Формування неправильного замовлення продукції від постачальника (відсутність щоденних, щотижневих залишків продукції за видами товару).

3. Оцінки ефективності діяльності складського господарства та відділу збуту.

Друга: робота над побудовою системи управлінського обліку фінансового департаменту. Багато підприємств розпочинають роботу з вдосконалення системи з визначення функцій фінансового департаменту в частині управлінського обліку, забуваючи про те, що управлінський облік – це не тільки чітка діяльність фінансового департаменту, але й налагодже-

на, продумана, чітка робота всіх відділів та підрозділів. Тому, перш за все, необхідно визначити параметри інформації, що надходитиме з інших організаційних рівнів, продумати форми її вираження, терміни надходження, відповідальних за вчасне та правильне подання цієї інформації.

Третя: відсутність продуманої організаційної структури підприємства, невизначеність з виконавцями та користувачами інформації призводитиме до конфлікту даних та неможливості не тільки отримувати результати роботи, але й здійснювати їх контроль. Прикладом можуть бути підприємства, на яких відділи збуту та маркетингу знаходяться в “одній особі”. Виникає відразу декілька проблем: від кого отримуватиметься інформація про розмір продаж та проплат за продукцію у розрізі покупців, видів продукції, а від кого – інформація про ємність ринку, аналіз цін на продукцію конкурентів. Як часто один відділ зможе відслідковувати цифрову, деталізовану інформацію.

Четверта: невизначеність кваліфікаційних вимог до спеціалістів, котрі відповідають за постановку та ведення управлінського обліку. Ясно, що сформувавши вимоги до спеціалістів є досить важко, адже в Україні не готують спеціалістів з управлінського обліку. Проте особа, яка не розуміє сутності управлінського обліку, не має економічної освіти, не володіє аналітичними здібностями, не прагне бачити результат майбутнього, не має організаторських здібностей, не має досвіду роботи хоча б в аналогічних галузях, якій бракує комп'ютерної грамотності часто своєю роботою створює вигляд, сутність, результативність системи управлінського обліку.

П'ята: складність у технічному функціонуванні системи. На багатьох сучасних українських підприємствах управлінський облік ведеться шляхом ручного заповнення даних у форми, або з використанням стандартних пакетів MS Excel (MS Access), або в додатковій бухгалтерській програмі. Використання MS Excel (MS Access) призводить до багаторазового дублювання при введенні інформації, великої кількості помилок через “людський фактор”, можливість несанкціонованої зміни інформації або помилкового використання старої інформації. Підготовка звітів потребує великої кількості часу, а отримати певний показник часом є копіткою працею. Проте, з іншої сторони, брак фінансових ресурсів не дозволяє багатьом підприємствам придбати собі професійні програмні продукти для ведення

управлінського обліку. При цьому не має гарантії, що така система буде повністю відповідати потребам в інформації. Тому перш, ніж впроваджувати інформаційну систему, необхідно навести порядок у тому, що існує, впровадити систему управлінського обліку хоча б на рівні “локальних” комп’ютерів з працюючими на них спеціалістами, розробити принципи управлінської облікової політики та формати управлінської звітності, що адекватно відображатимуть економічну реальність і під котрі в подальшому можна буде налаштувати потужне програмне забезпечення [5].

Висновки

Виходячи з вище сказаного, можна зробити висновок, що управлінський облік є ефективним інструментом управління, тому що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі, а саме, забезпечує підприємство ключовою інформацією. Для того щоб дані управлінського обліку формувалися цілеспрямовано, слід чітко визначити склад контрольованих показників за центрами відповідальності, вибрати коефіцієнти та скласти таблиці ключових показників, які забезпечать базу для ефективнішого управління бізнесом. Система управлінського обліку служить інтересам ефективного управління, тому рішення про доцільність її ведення керівник організації ухвалює виходячи з того, як він оцінює витрати і вигоди від її функціонування. Система управлінського обліку є ефективною, адже вона дозволяє полегшити досягнення цілей організації з найменшими витратами на створення і функціонування самої системи [6, с. 24-26].

Отже, впровадження управлінського обліку на підприємствах є необхідною передумовою їх успішної роботи, створення оптимальної ринкової інфраструктури, виживання підприємств в умовах вільної конкуренції та зростання їх економічного потенціалу.

Література

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М.: Аудит, 1999. – 557 с.

2. Радченко К.О. Проблемний управлінський облік та його прогностична функція / К.О. Радченко // Портал для управлінців. – № 10. – 2002. – С. 24-31.

3. Бутинець Ф.Ф. Чи є в Україні управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець // Вісник ЖДТУ. – 2005. – № 1(5). – С. 17-23.

4. Голов С. Проблеми та перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 13-18.

5. Корня Л.Д. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємстві [Електронний ресурс] / Л.Д. Корня. – Режим доступу: <http://intkonf.org/kornya-ld-problemi-vprovadzhennya-upravlinskogo-obliku-na-pidpriemstvi/>.

6. Лепетан І.М. Важливість та проблеми управлінського обліку в сучасних умовах господарювання / І.М. Лепетан, С.Ю. Дьяконова // Круглий стіл. Соціум. Наука. Культура. Економіка. – 2007. – № 5. – С. 24-26.

Рецензент: д-р екон. наук, проф. **О. С. Іванілов**, Харківський державний технічний університет будівництва та архітектури, Харків.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И ПРОБЛЕМЫ ЕГО ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

О.В. Аскольская, А.В. Белоцерковский

В статье рассмотрены понятия управленческого учета с точки зрения разных авторов, как эффективного инструмента управления, который создает конкурентные преимущества в рыночной среде и обеспечивает предприятие ключевой информацией. Проанализированы основные преимущества и недостатки трех основных систем управленческого учета и показаны наиболее типичные проблемы, возникающие в современных условиях при внедрении управленческого учета на предприятиях Украины и предложены пути решения этих проблем, которые являются предпосылкой успешной работы и выживания предприятий в условиях свободной конкуренции, а также рост их экономического потенциала.

Ключевые слова: управленческий учет, системы построения управленческого учета на украинских предприятиях, проблемы управленческого учета.

MANAGEMENT ACCOUNTING AND CHALLENGES OF FUNCTIONING IN MODERN CONDITIONS MANAGEMENT

O.V. Askolskaya, A.V. Belotserkovsky

The article deals with the concept of management accounting from the viewpoint of different authors as an effective management tool, which creates a competitive advantage in the market environment and provides the enterprise key information. The basic advantages and disadvantages of the three main management accounting systems and shows the most common problems that arise in the present conditions in the implementation of management accounting at the enterprises of Ukraine and suggested ways to solve these problems which are a prerequisite for success and survival of enterprises in conditions of free competition, and growth of their economic potential.

Keywords: management accounting, management accounting system construction in Ukrainian enterprises, problems of management accounting.

Аскольська Ольга Володимирівна – магістр, Харківський державний технічний університет будівництва та архітектури, Харків, e-mail: kroolenka@yandex.ru.

Білоцерківський Олександр Васильович – кандидат економічних наук, доцент кафедри «Фінанси та кредит», Харківський державний технічний університет будівництва та архітектури, Харків, e-mail: bavov@rambler.ru.