

## ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ВЕДЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

**Яременко Л.М., Пономаренко Я.А.**

ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет  
імені Григорія Сковороди»

У статті досліджено сутність та важливість управлінського обліку у діяльності підприємств. Охарактеризовано основні підходи до структуризації плану рахунків. Окреслено основні етапи впровадження управлінського обліку в провідних країнах Європи та вітчизняних підприємств. Проаналізовано основні етапи реалізації управлінського обліку в міжнародних і вітчизняних галузях господарства. Запропоновано технологія впровадження управлінського обліку на підприємствах України.

**Ключові слова:** управлінський облік, національні стандарти, міжнародні стандарти, собівартість послуг, управлінська звітність.

**Постановка проблеми дослідження.** Система управлінського обліку представляє собою систему численних взаємопов'язаних частин, що тісно функціонують одна з одною, а саме, люди, технології, мета, задачі, структура та функції. Управлінська інформація з'являється шляхом трансформації системою управлінського обліку звичайних даних і спрямована на окремого користувача.

Щоб управлінська інформація була у нагоді, до неї висуваються деякі вимоги, адже вона повинна містити не тільки числові показники та фінансово-економічні розрахунки альтернативних варіантів дій, але ще й пропонувати висновки і надавати рекомендації щодо вибору найбільш привабливих з них.

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 [5, с. 54].

**Аналіз останніх досліджень.** В Україні проблемам управлінської орієнтації бухгалтерського обліку присвячені роботи О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, І.П. Житної, В.І. Єфіменка, С. Зубілевич, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, Б.М. Литвина, В.М. Метелиця, Є.В. Мниха, М.С. Пушкара, В.С. Рудницького, В.В. Сопка, І.Д. Фаріона, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука, С.І. Шкарабана та багатьох інших.

**Пошук раніше не вирішених питань напрямку дослідження.** Приймаючи до уваги вітчизняний та світовий досвід, слід виділити основні цілі організації системи управлінського обліку:

- інструмент проведення фінансово-економічних розрахунків, формування бази обґрунтування ефективних управлінських рішень в здійсненні управлінського обліку;
- інструмент калькулювання собівартості послуг, продуктів і інших об'єктів витрат для задоволення інформаційних нестатків фінансового менеджменту як системи управління прибутком підприємства через управління витратами;
- інструмент реалізації концепції контролінгу, що подає управлінську інформацію для плануван-

ня, контролю, оцінки і безперервного удосконалення організації обліку та діяльності підприємства.

**Метою** наукового дослідження є проведення аналізу специфіки ведення управлінського обліку на підприємствах України, спираючись на міжнародний досвід.

Завданнями для проведення наукового дослідження є: аналіз сутності та важливості управлінського обліку у діяльності підприємства; розглянути основні етапи впровадження управлінського обліку в провідних країнах Європи та вітчизняних підприємств; проаналізувати основні етапи реалізації управлінського обліку в міжнародних і вітчизняних галузях господарства.

**Викладення основного матеріалу.** Специфіка організації обліку в окремих галузях виробництва часом унеможливорює ведення бухгалтерського і управлінського обліку в єдиній системі рахунків. Так як нормативно-правова база, яка регулює бухгалтерський облік у цій галузі має специфічний характер, досить складно здійснювати організацію управлінського обліку та формування системи рахунків. Тому виникає питання, які рахунки відкрити для здійснення управлінського обліку, і яким чином їх інтегрувати в загальну систему рахунків бухгалтерського обліку на підприємствах. Почнемо з того, що в світовій практиці існує два основних підходи до структуризації плану рахунків [2; 3].

Перший принцип передбачає виділення двох автономних систем рахунків для управлінського і фінансового обліку, а другий – передбачає кореспонденцію рахунків управлінського обліку із рахунками фінансового обліку. Виходячи із цього в обліковій діяльності сформувалось три основні системи обліку: загальна, інтегрована і переплетена. Яку ж із них можна застосувати на виробничих підприємствах [2].

На нашу думку, в чистому вигляді ні одна із даних систем для компаній виробників продукції, не підійде. Загальну систему ми не зможемо застосувати по тій причині, що вона не має чіткого розподілу обліку на управлінський та фінансовий і може використовуватись тільки торговельними та невеликими промисловими підприємствами, які здійснюють виробництво одного виду продукції.

Друга система не підходить, так як вона передбачає калькуляцію собівартості продукції, а

також облік і контроль затрат на її виробництво, в єдиній системі бухгалтерського обліку. Це досягається з допомогою «вмонтування» рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, внаслідок чого вони кореспондуються із рахунками фінансового обліку. А для цього необхідно, щоб готова продукція в управлінському і фінансовому обліку мала однакову оцінку, чого, наприклад, в сільському господарстві досягнути неможливо, враховуючи те, що в фінансовому обліку ми повинні керуватись П (С) БО 9 «Запаси» і обліковувати готову продукцію по справедливим цінам за мінусом можливих витрат на місці продажу, а в управлінському – по бюджетній собівартості з наступним корегуванням на фактичну [2].

Переплетена система обліку передбачає окреме ведення рахунків фінансового і управлінського обліку, виключаючи кореспонденцію між ними. На перший погляд, ця система ідеально підходить для підприємств агропромислового комплексу, і все-таки є одна перепона – небажання або неможливість здійснювати два автономних обліки на одному підприємстві. Адже, сьогодні, в таких підприємствах аналітичним обліком займаються частіше всього головний бухгалтер або його замісник. Можна навести низку переваг використання управлінського обліку на підприємстві:

- кваліфікована підготовка оперативних даних для прийняття стратегічних рішень;
- формування, контроль і коректування системи бюджетного планування на підприємстві;
- аналіз і розрахунок альтернативних варіантів дій для прийняття вірного управлінського рішення;
- контроль за центрами фінансової відповідальності, що призведе до підвищення прибутковості та адекватного оцінювання діяльності підрозділів підприємства;
- збір, аналіз і надання інформації для оцінювання і контролю за діяльністю суб'єкта господарювання.

За сучасних умов для успішного контролю й управління витратами на виробництво продукції та формування її собівартості важливо впроваджувати управлінський облік.

Вплив великої кількості зовнішніх факторів на функціонування підприємства відіграє свою роль у процесі вибору альтернатив, які дозволяють з максимальною користю досягти цілей фірми.

Особливе значення мають зовнішні фактори, які впливають на побудову системи управлінського обліку на українських підприємствах [6, с. 41-55].

На сьогодні в Україні, на жаль, управлінський облік досі викликає гарячі дискусії та суперечки, а на практиці впроваджується дуже повільно. Управлінський облік є інструментом управління діяльністю підприємства, об'єднуючи практично всі функції управління: облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень. Саме тому науковці визначають управлінський облік як це процес виявлення, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства внутрішнім користувачам для прийняття рішень [5].

Як відомо, на території України відсутні в порівнянні з Заходом, корпорації, а переважають холдинги та інші структури. Тому в розвинених країнах пенсійні та інші різноманітні фонди поступово отримують велику владу над таким видом власності як корпорації, що знаходяться в суспільному володінні.

Українська економіка знаходиться в перехідному стані, тобто планової економіки, як такої, вже не існує, а ринкова не утвердилася остаточно. Звісно ж, вітчизняні компанії не мають достатнього досвіду роботи, до того ж, кожна має свій. За цих умов кожне підприємство підходить до процесу побудови системи управлінського обліку індивідуально.

Через все це сфера діяльності стосовно впровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах є областю тільки теоретичних знань та припущень у сукупності з намаганнями фахівців випробувати світовий досвід.

У країнах, де бухгалтерський облік прийнято розділяти на фінансовий і управлінський, прогностична функція характерна саме для управлінського обліку. Це стало реальним на основі бюджетування, прогнозування поведінки витрат і доходів, експертних оцінок, розробки альтернативних рішень. Тому в останні роки все більшого значення набувають стратегічні аспекти управлінського обліку для прийняття рішень за рахунок формування прогнозової інформації [5, с. 28].

Проте усвідомлення потреби та бажання запровадити управлінський облік ще є недостатніми для здійснення цього наміру. Вирішальне значення при цьому мають відігравати розміри підприємства, потреби щодо забезпечення інформацією всіх рівнів управління, а також співвідношення витрат і вигод від введення системи управлінського обліку.

На шляху впровадження управлінського обліку є певні перешкоди, які полягають у подоланні дискусійних проблем методології обліку та в необхідності організаційних заходів щодо його впровадження.

Це не означає, що фінансовий бухгалтерський облік втрачає своє значення в управлінні підприємством. Збагачений оперативним аналізом руху грошових коштів, динаміки інвестиційних витрат в інноваційний розвиток підприємства фінансовий облік безпосередньо використовується в управлінні підприємством.

Однак ведення фінансового обліку визначається вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому дані фінансового обліку відображують результати минулої діяльності підприємства [4, с. 19-76].

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.

Дійсно, сьогодні управлінський облік послідовно наближається до стратегічного рівня управління підприємством, а статус фахівця у сфері управлінського обліку поступово зростає (саме такі процеси відбуваються в економічно розвинених західних країнах) [6, с. 41-55].

Наведені вище стадії характерні для низки економічно розвинених країн, таких як США, Велика Британія, Австралія, Нова Зеландія і Канада. Керівництво компаній, що працюють у названих країнах, широко застосовують управлінський облік для вирішення різноманітних інформаційно-аналітичних завдань [4]. Згідно з визначенням СІМА (Інституту професійних бухгалтерів у сфері управлінського обліку, Велика Британія), управлінський облік – це невід’ємна частина менеджменту, що використовується для ідентифікації, узагальнення, подання, інтерпретації та використання інформації, яка є релевантною для [6, с. 41–55]:

- формулювання стратегії бізнесу;
- планування і контролінгу (регулювання);
- ефективного використання ресурсів;
- збільшення результативності та нарощування вартості бізнесу;
- збереження матеріальних і нематеріальних активів;
- корпоративного управління і внутрішнього контролю.

Як бачимо, управлінському обліку у розвинених країнах світу відведено важливо і всеохоплюючу роль. Його популярність зростає й у державах «третього світу» і країнах, які до початку 1990-х років перебували у складі радянської імперії. Наприклад, в Індії потужним поштовхом для розвитку управлінського обліку було проведення реформ з економічної лібералізації у 1991 р. [5]. Те ж саме можна сказати про країни Східної Європи, розвиток управлінського обліку в яких також розпочався у 1990-х роках після запровадження ринкових засад і демократизації суспільно-політичного життя. В Україні, на жаль, управлінський облік досі викликає гарячі дискусії та суперечки, а на практиці впроваджується дуже повільно [4].

За результатами дослідження структури управлінського обліку, його основних функцій, порядку застосування і функціонування ми дійшли висновку, що управлінський облік є однією зі складових системи управління. Саме тому під управлінським обліком ми розуміємо комплекс етапів, дій і процедур, направлених на безпосереднє здійснення процесу управління витратами для досягнення визначеної мети.

На кожному з етапів в тому чи іншому порядку можуть виконуватися наступні дії: визначення прийнятної для підприємства системи економічних показників; визначення інформаційних джерел та організація оперативного надходження та обробки даних; оперативне визначення основних економічних показників; виявлення і оцінка відхилень від планових та нормативних показників; виявлення «вузьких місць» та розробка алгоритму щодо їх усунення [5, с. 3-15].

При виконанні дій застосовуються певні процедури, серед яких основними ми вважаємо: розробка

та впровадження нових форм та методів накопичення інформації; розробка оперативних, поточних та стратегічних планів, економічних прогнозів; моніторинг виробничо-господарської діяльності; калькулювання собівартості на різних етапах виробничого процесу; розрахунок основних економічних показників та факторів, що на них впливають.

Дотримання пропонованої технології впровадження управлінського обліку дозволяє приймати більш обґрунтовані, своєчасні та ефективні рішення щодо підвищення економічної стабільності виробничого підприємства.

Ускладнення технологій виробництва та поглиблення систем управління виробництвом вимагає ускладнення механізму координації дій в середині самої управлінської системи. Таким чином, процес прийняття управлінських рішень за допомогою інструментів обліку в технологічному аспекті можна представити як визначену послідовність етапів, операцій, процедур та методів, що тісно пов’язані між собою, і залежать від складності вирішуваної проблеми та глибини поставленої мети [5, с. 3-15].

На нашу думку, серед найважливіших цілей діяльності підприємства, окрім отримання прибутку, необхідно виділити зростання та розвиток. Мета зростання передбачає збільшення обсягів виробництва і продажу продукції, яка вже впроваджена. Зростання викликане об’єктивною необхідністю, адже підприємство для того, щоб вижити, ефективно функціонувати, повинне розгорнути фінансово-господарську діяльність. Розвиток підприємства передбачає введення виробництва нових видів продукції, використання нових ринків і каналів збуту, нових методів та технологій виробництва, нових організаційних та інформаційних структур.

**Висновок.** Таким чином, серед складових управлінського обліку необхідно, в першу чергу, виділити певні етапи, які визначають послідовність впровадження управлінського обліку, як-то: постановка мети, прогнозування і планування, формуванні інформаційної бази, диференціація витрат, контроль і аналіз, коригування планів. Другим кроком, ми вважаємо, є окреслення конкретних дій, спрямованих на налагодження процесу функціонування управлінського обліку. Серед дій найбільш важливими ми вважаємо наступні: визначення системи підконтрольних показників, розрахунок і аналіз основних показників у оперативному режимі, організація інформаційного забезпечення, побудова механізму виявлення відхилень та виявлення «вузьких місць». І, нарешті, третім кроком є налагодження процедур, що будуть здійснюватись регулярно, в тому числі в оперативному режимі. Такими процедурами в управлінському обліку, на наш погляд, є: інформаційне моделювання, економічне моделювання, моніторинг, документування, економічний аналіз.

## Список літератури:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-ХІV. – Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 05.10.2017 № 2164-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T172164.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172164.html).

3. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.05.2011 № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/T113332.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T113332.html).
4. Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносять виправлення до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту і Ради та яка відміняє Директиви Ради 78/660/ЄСР й 83/349/ЄСР: Міжнародний документ від 26.06.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/23345235325.pdf>.
5. Зубілевич С. Облікова Директива ЄС, її вплив на склад і зміст звітів європейських компаній та перспективи для України / С. Зубілевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 7. – С. 3-15.
6. Метелиця В.М. Регуляторна конвергенція бухгалтерської професії в Європейському Союзі // Accounting and Finance. – № 2(64). – 2014. – С. 41-55.

**Яременко Л.М., Пономаренко Я.А.**

ГВУЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди»

## **ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ: МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ ВЕДЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

### **Аннотация**

В статье исследована сущность и важность управленческого учета в деятельности предприятий. Охарактеризованы основные подходы к структуризации плана счетов. Определены основные этапы внедрения управленческого учета в ведущих странах Европы и отечественных предприятий. Проанализированы основные этапы реализации управленческого учета в международных и отечественных отраслях хозяйства. Предложено технология внедрения управленческого учета на предприятиях Украины.

**Ключевые слова:** управленческий учет, национальные стандарты, международные стандарты, себестоимость услуг, управленческая отчетность.

**Yaremenko L.M., Ponomarenko Ya.A.**

Hryhorii Skovoroda Pereiaslav-Khmelnytskyi State Pedagogic University

## **FEATURES OF MANAGEMENT ACCOUNTING AT DOMESTIC ENTERPRISES: INTERNATIONAL EXPERIENCE IN MANAGING ACCOUNTING**

### **Summary**

The article explores the essence and importance of managerial accounting in the activities of enterprises, outlines the main stages of the implementation of management accounting in leading European countries and domestic enterprises, which requires the implementation of economic measures in the following logical order: by stages, by certain actions and procedures. The main stages inherent in the management accounting in international and domestic industries, in our opinion, are as follows: the definition of the ultimate goal of activity; formation of an information base on costs and income (the formation of operational, production, consolidated reports, etc.); development of annual and long-term plans; development of plans for production units; differentiation of expenses (by periods of occurrence, by centers of responsibility, by costing articles and by other features); control and analysis of the production process and factors influencing it; adjusting current and strategic plans.

**Keywords:** management accounting, national standards, international standards, cost of services, management reporting.