

Шмигель О.Є.,
канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри
фундаментальних та спеціальних дисциплін,
Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА КРИТЕРІЇ ЙОГО ЕФЕКТИВНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Shmyhel O.Ye.,
cand.sc.(econ.), assoc. professor, associate professor at the
department of fundamental and special disciplines,
Chortkiv Education and Research Institute of Entrepreneurship
and Business of Ternopil National Economic University

MANAGEMENT ACCOUNTING AND CRITERIA FOR ITS EFFECTIVENESS AT THE ENTERPRISE

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки, в постійно мінливих умовах зовнішнього і внутрішнього середовищ керівнику підприємства необхідно оперативно реагувати на зміни, швидко аналізувати дані і приймати раціональні управлінські та фінансові рішення. Основним інструментом для організації роботи є управлінський облік, як невід’ємний важіль впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства. Управлінський облік – це галузь знань і сфера діяльності, що пов’язана з формуванням і використанням економічної інформації для управління суб’єктом господарювання (підприємством, компанією, фірмою тощо), тобто управлінський облік є системою, що забезпечує отримання та постачання інформації, необхідною для функціонування системи управління на підприємстві. Постановка управлінського обліку має принципове значення в роботі підприємства. Це головний інструмент, за допомогою якого фінансовий директор має можливість реально оцінити обстановку і прийняти зважене рішення. Тому вірна і адекватна система управлінської інформації – це важливий інструмент, який збільшує ефективність роботи підприємства в декілька разів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам управлінського обліку на підприємствах присвятила свої наукові праці плеяда українських та зарубіжних науковців: А. Апчерч [1], І. Белова [2], Р. Бруханський [3], Р. Гаррісон [4], О. Довжик [5], К. Друрі [6], Л. Нападовська [7], Е. Норин, П. Пуцентейло [8], Т. Скоун, К. Уорд, Е. Хендриксен, М. Ван Бреда [9], М. Чумаченко, А. Шайкан [10] та ін.

Окремі вчені у науковій літературі трактують поняття «управлінський облік» як підсистему бухгалтерського обліку, яка займається збором, реєстрацією і узагальненням інформації [2; 4; 5]; інші фахівці, навпаки, розглядають дане поняття в широкому сенсі – як систему управління підприємством, яка охоплює всі функції управління [6; 7]. Тобто, відбувається теоретичне обґрунтування необхідності застосування управлінського обліку у практичній діяльності бізнесу.

К. Друрі вважає, що управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та подання фінансової інформації, котра використовується менеджментом в плануванні, в оцінці та управлінні підприємством для забезпечення оптимального використання його ресурсів і повноти їх обліку [6, с. 112].

З огляду на викладене, управлінський облік слід розглядати з таких позицій: по-перше, як безперервний процес, інтегрований в діяльність з управління підприємством і здійснюваний на кожній стадії процесу управління; по-друге, як систему збору, групування, зберігання і надання фінансової та нефінансової інформації власникам, керівникам і менеджерам для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [7; 8; 10].

Однак, залишилися невивченими та недослідженими питання визначення критеріїв ефективності управлінського обліку, окреслення концептуальних основ його розвитку в умовах волатильності бізнес-процесів. Усе це змушує до проведення додаткових досліджень для вирішення вище окреслених проблем функціонування управлінського обліку на підприємстві.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування необхідності розвитку управлінського обліку та системи критеріїв ефективності організаційної структури управлінського обліку на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. В сучасних умовах необхідна ефективна система управлінського обліку для всіх підприємств, мета яких полягає в максимальному отриманні прибутку.

Тому управлінський облік можна визначити як самостійний напрям бухгалтерського обліку підприємства, що забезпечує інформаційну підтримку системи управління підприємницькою діяльністю. Управлінський облік пов'язаний не тільки з калькулюванням собівартості, а з калькулюванням ціни реалізації, що має бути в пріоритеті при просуванні продукту на ринку і завоюванні вагомих позицій в бізнесі.

У сучасних умовах ефективність управління виробничо-господарською діяльністю підприємства залежить від повноти, швидкості і якості інформаційного забезпечення його структурних підрозділів. При цьому має бути забезпечений логічний взаємозв'язок переданих інформаційних даних з послідовністю виконання виробничих і управлінських функцій підрозділами. Як підтверджує практика, підприємства, що мають складну диверсифіковану виробничу структуру, особливо потребують своєчасної економічної і фінансової інформації, що допомагає оптимізувати витрати і фінансові результати, а відтак приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Окремими питаннями, що потрапляють в сферу інтересів управлінського обліку, на сьогоднішній день можуть займатися окремі підрозділи підприємства, в якому немає системи управлінського обліку. Це може бути аналіз економічної діяльності, проведений планово-економічним відділом підприємства, або оперативні звіти за обсягами виробництва і випуску, підготовлені виробничими підрозділами. Але вся ця інформація розосереджена між різними підрозділами та службами і немає можливостей для її своєчасного та всебічного використання.

При прийнятті позитивного рішення про впровадження управлінського обліку в своїй діяльності необхідно враховувати такі питання:

- поділ підприємства на центри відповідальності;
- впровадження відповідної класифікації витрат в залежності від цілей обліку. Завдання класифікації – виокремити релевантну частину витрат, що піддається впливу керівника центру відповідальності;
- вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- створення спеціального плану рахунків бухгалтерського управлінського обліку.

Управлінський облік, як упорядкована система виявлення, вимірювання, збору, реєстрації, інтерпретації, узагальнення, підготовки, надання важливої для прийняття рішень підприємства інформації та показників для управлінської ланки, допомагає отримати відповідь на питання, в якому стані знаходиться підприємство, як необхідно розподілити наявні ресурси, щоб підвищити ефективність діяльності, як організувати структурні підрозділи на ефективну роботу. У системі управлінського обліку консолідується інформація про витрати, доходи і результати діяльності для цілей управління в аналітичних розрізах. При цьому керівництво підприємства самостійно вирішує, в яких розрізах класифікувати об'єкти управління бізнес-процесами і як здійснювати їх облік.

Оцінка процесів управлінського обліку може бути зроблена на базі:

- первинних і вторинних документів виробництва;
- прогнозних значень, отриманих на базі відомих показників прибутку, продажів, витрат, доходів;
- використання відомостей про майбутні операції і угоди.

Для уникнення можливих помилок, пропусків, випадкових або навмисних спотворень, на підприємстві слід визначити основні завдання, що вирішуються в процесі впровадження та функціонування підсистеми управлінського обліку. До таких завдань відносяться:

- розробка стандартів з управлінського обліку;
- вибір центрів відповідальності і визначення місця виникнення витрат, доходів, розмежування прав і обов'язків між ними;
- вибір ефективної методики ведення управлінського обліку, що відповідає як запитам користувачів, так і вимогам нормативних документів, що регулюють бухгалтерський облік. Виконання даного завдання дає змогу скоротити трудовитрати калькулювання собівартості продукції;
- розробка системи бюджетування, для того, щоб раціонально управляти ресурсами підприємства;

- визначення термінів здачі управлінської звітності;
- здійснення моніторингу за станом і розвитком управлінського обліку.

При цьому слід враховувати такі основні функції управлінського обліку:

- планування діяльності підприємства;
- внутрішній облік діяльності підприємства;
- контроль за результатами діяльності підприємства;
- оцінка ефективності роботи менеджерів;
- координація роботи менеджерів для поліпшення діяльності підприємства.

Ефективність функціонування та управління виробничою діяльністю підприємства обумовлена якістю інформації, що одержується фахівцями структурних підрозділів. Підприємство із складною виробничою структурою має гостру потребу в економічній і фінансовій інформації для оптимізації витрат і фінансових результатів і своєчасного прийняття управлінських рішень.

Інформаційний супровід управлінського обліку має відповідати певним критеріям (рис. 1).

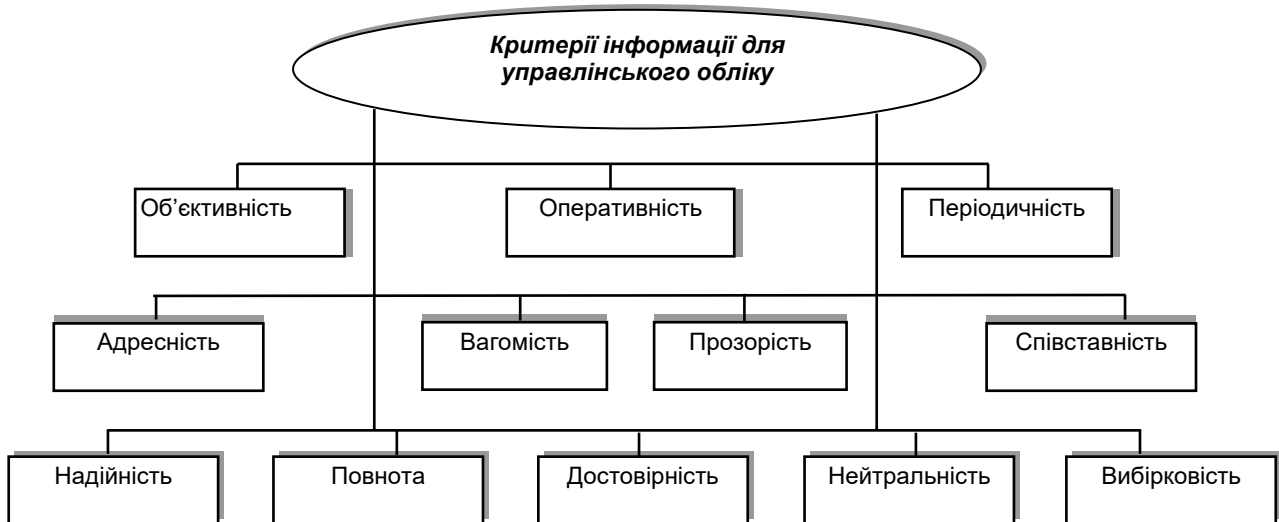


Рис. 1. Критерії інформації для управлінського обліку

Джерело: адаптовано автором за [1; 3; 4; 7]

Згідно рис. 1, об'єктивність інформації передбачає її коректність і неупередженість; адресність – конфіденційність інформації та надання її тільки певній групі зацікавлених користувачів; співставність – можливість порівняти інформацію звітного періоду з попередніми періодами; достовірність інформації зумовлює її актуальність щодо реальних показників; оперативність інформації забезпечується її наданням у встановлені терміни.

Окрім критеріїв інформації для управлінського обліку, важливе місце займають методи її формування:

- розподіл витрат при плануванні і в обліку за центрами відповідальності, для організації контролю за витратами на виробництво і реалізацію продукції, робіт і послуг;
- складання кошторисів витрат на виробництво за центрами відповідальності з включенням в них тих витрат, які залежать від діяльності відповідних центрів відповідальності;
- розподіл усіх витрат на змінні і постійні виходячи з їх впливу до обсягів виробництва. При аналізі поведінки витрат, прибутку і обсягу продажів це дозволяє визначати точку критичного обсягу продажів, нижче якого виробництво стає збитковим;
- вибір певного виду собівартості продукції. При цьому розглядається такі види собівартості: собівартість за центрами відповідальності (використовується для планування і контролю за діяльністю структурних підрозділів); повна собівартість (використовується для встановлення цін); собівартість продукції, робіт і послуг за прямими змінними витратами (використовується для аналізу і управління);
- облік виробничих витрат методом стандарт-кост. Його особливістю є те, що стандарти витрат матеріалів і витрат на заробітну плату розробляються за погодженням з виконавцями і оперативно коректуються при змінах в технологічному процесі;
- визначення собівартості продукції, наданих послуг методами розподілу витрат між видами (пропорційно вартості отриманої продукції за цінами реалізації, пропорційно натуральним показникам: тонно-кілометри, кількість перевезених пасажирів, пасажирооборот) і за допомогою інших методів;
- вивчення коливань витрат, що відбуваються під впливом різних чинників;
- використання системи внутрішнього контролю за діяльністю підрозділу підприємства.

За допомогою управлінського обліку можна сформулювати в повному обсязі всю інформацію про можливі варіанти і сценарії розвитку підприємства при виборі стратегічного напрямку. У загальному вигляді структуру управлінського обліку можна представити у вигляді такої схеми (рис. 2).

Розробка і впровадження зазначених на рис. 2 компонентів системи управлінського обліку на підприємстві дасть змогу ефективніше використовувати наявні ресурси виробництва.

До заходів підвищення ефективності управлінського обліку можна віднести:

- ініціативу керівників всіх ієрархічних рівнів управління;
- наявність фахівців відповідної кваліфікації;
- адаптацію організаційно-методичного забезпечення системи управлінського обліку до специфіки окремих видів економічної діяльності;
- відповідне інформаційне забезпечення;
- оптимізацію організаційної та фінансової структур суб'єктів господарювання і методів управління.

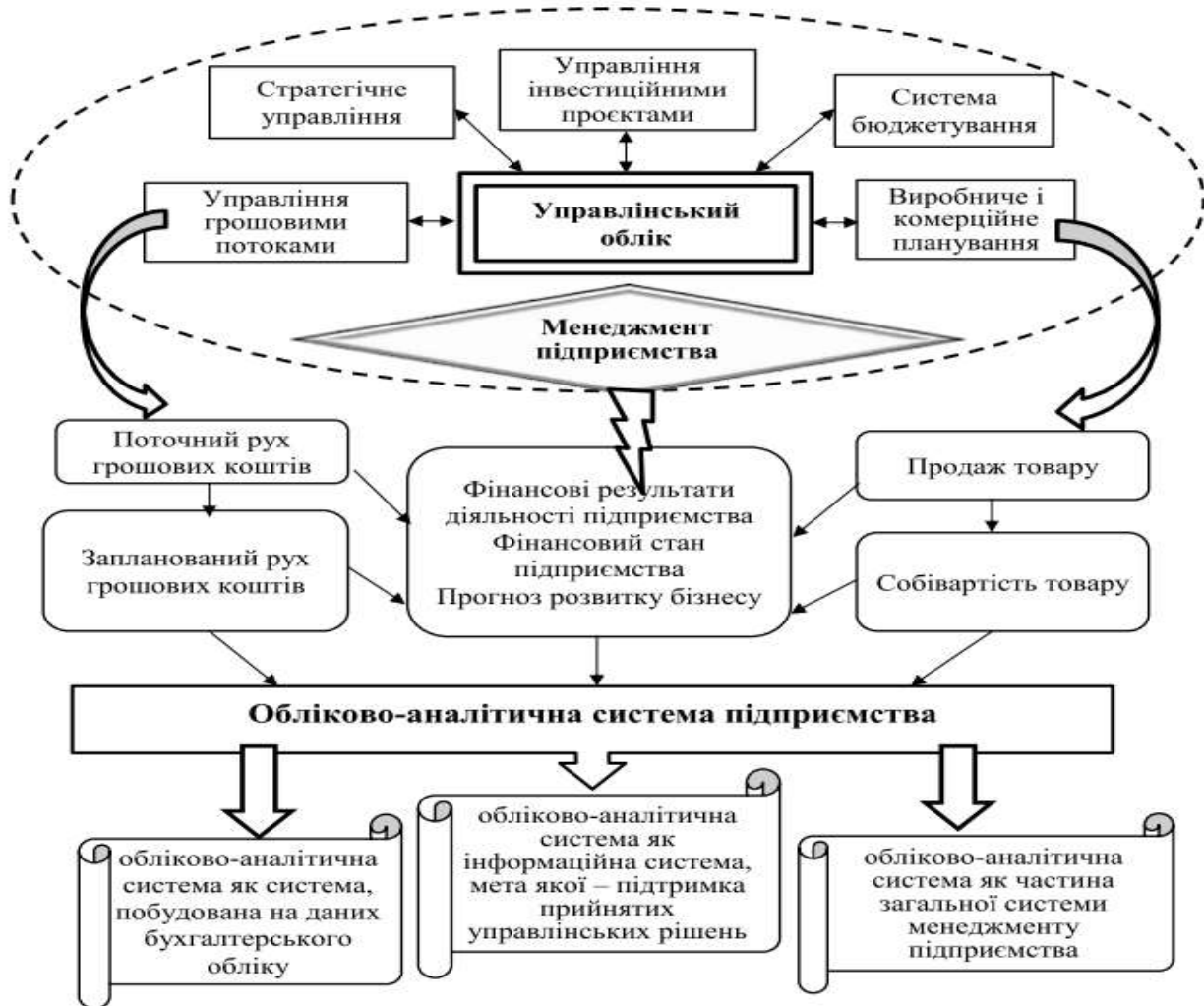


Рис. 2. Управлінський облік в обліково-аналітичній системі підприємства

Джерело: розроблено автором

Управлінський облік має бути спрямований на розробку бізнес-моделі суб'єкта господарювання, орієнтований на позиціонування підприємства в галузевій структурі, що передбачає оперативний і стратегічний аспекти обліку і звітності з урахуванням фінансових і нефінансових показників. Перспективи його розвитку пов'язані з системним вивченням цих складових, а саме:

- застосуванням нових методів обліку витрат відповідно до специфіки підприємства з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень на різних рівнях управління;
- комплексною оцінкою ефективності прийняття рішень і формуванням звітності на основі фінансових і нефінансових показників із застосуванням сучасних комп'ютерних та інформаційних технологій;
- виявленням основних інформаційних потреб управління і пошуком оптимальних шляхів їх вирішення, створенням управлінської звітності для кожного менеджера для моделювання сценаріїв розвитку подій;
- розробкою нових методів стратегічного обліку, заснованих на методах економіко-математичного моделювання, спрямованих на зниження витрат і диференціацію продукції, конкурентному аналізі собівартості, аналізі структурних і функціональних чинників витрат;
- обґрунтуванням системи збалансованих показників (BSC) і ключових показників ефективності діяльності підприємства (KPI) з урахуванням характеру і масштабів діяльності різних підприємств;
- перетворенням управлінського обліку в конкурентну перевагу підприємства, його важливий нематеріальний актив.

Діюча практика обліку використовує такі моделі організації управлінського обліку: організаційну, функціональну, технологічну, економічну.

Організаційна модель передбачає деталізований облік доходів, витрат, фінансових результатів за центрами відповідальності. В основу функціональної моделі покладено чіткий поділ функцій управління в процесі кругообігу коштів на підприємстві і вимірювання результатів використання цих функцій. При цьому, облік ведеться за стадіями кругообігу коштів: в процесі постачання, виробництва, реалізації та розподілу. Для кожної стадії кругообігу розробляються класифікаційні групи витрат, що

враховують специфіку технологічного процесу на підприємстві. У функціональних моделях визначається залежність витрат від обсягів робіт, що дозволяє здійснювати контроль за раціональним використанням виробничого обладнання.

Технологічна модель передбачає технологічний процес конкретного виробництва. Технологія є відмінною за галузями, а всередині галузі – за підприємствами, тому типової моделі не існує, але є розроблені основні принципи побудови таких моделей. Основою економічної моделі є розподіл врахованих витрат виробництва на прямі і непрямі. Економічна модель в управлінському обліку є аналогічною моделі у фінансовому обліку, тому що в результаті обліку формується повна собівартість продукції. Відмінність між ними полягає в оперативності інформації та деталізації витрат в управлінському обліку.

Одним з головних критеріїв оцінки рівня розвитку управлінського обліку є система оціночних критеріїв ефективності облікової системи підприємства, при цьому, оцінка системи управлінського обліку повинна здійснюватися окремо по його організаційній структурі, методичному та технічному забезпеченні. Тому доцільно розглянути критерії оцінки системи управлінського обліку, які у повній мірі характеризують рівень розвитку обліково-аналітичної системи підприємства. Система оціночних критеріїв ефективності управлінського обліку підприємства представлена на рис. 3.

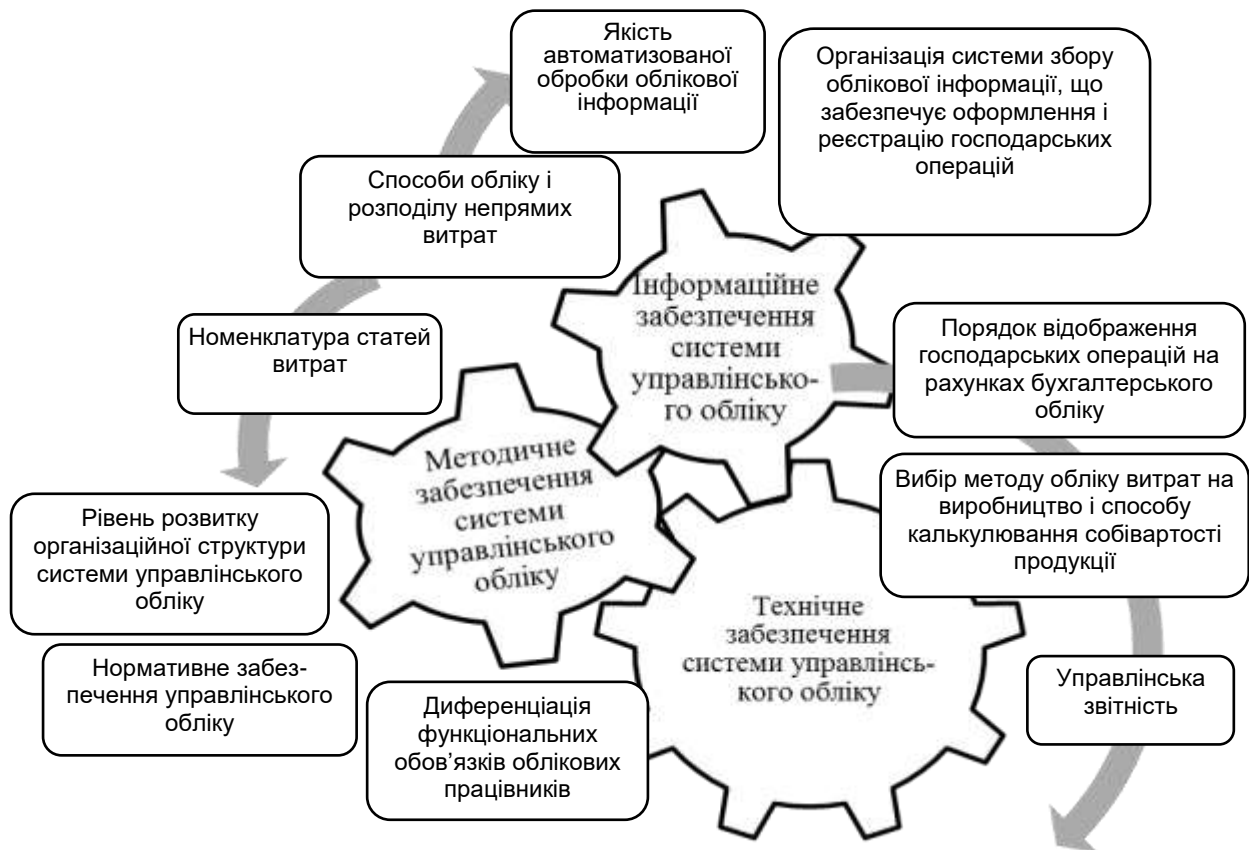


Рис. 3. Система критеріїв ефективності організаційної структури управлінського обліку
Джерело: розроблено автором

Отже, роль управлінського обліку в інформаційній системі управління підприємством полягає в забезпеченні управлінських рішень релевантною інформацією на базі постійного моніторингу фактичної собівартості витрат підприємства. Доцільно виділити такі основні підходи щодо сутності управлінського обліку:

– бухгалтерський. Управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка забезпечує управлінський апарат підприємства інформацією, необхідною для планування, управління та контролю діяльності;

– інформаційний. Управлінський облік виступає інтегрованою системою підготовки інформації для прогнозування, планування, нормування та бюджетування витрат і доходів, витрат виробництва, їх контролю та аналізу з метою управління та вирішення проблем розвитку підприємства;

– процесний. Управлінський облік – це постійний процес на підприємстві, який забезпечує управлінський апарат інформацією для планування, управління і контролю господарської діяльності. Цей процес полягає у виявленні, вимірюванні, зборі, аналізі, підготовці, інтерпретації, передачі і прийомі інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій;

– комплексний. Управлінський облік – це комплексна наукова дисципліна. Він об'єднує декілька прикладних економічних наук: планування, організацію і управління виробництвом, нормування, бухгалтерський та управлінський аналіз тощо;

– системний. Управлінський облік – це система внутрішньофірмового управління, що передбачає всі існуючі на підприємстві системи обліку.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, управлінський облік – це інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, що систематизують інформацію для оперативних управлінських рішень і координації стратегії напрямків розвитку підприємства. Успішний аналіз, подальше виконання прийнятих рішень, ефективність функціонування підприємства є складовими успіху його діяльності в перспективі. Мета управлінського обліку полягає в тому, щоб підготувати якісну інформаційну базу за витратами та доходами підприємства для розробки і прийняття раціональних управлінських рішень.

Управлінський облік оперує всіма видами інформації, що є необхідною для управління підприємством. Як сполучна ланка між процесом, він є самостійним напрямом загальної системи бухгалтерського обліку, певна сукупність методів і прийомів, за допомогою яких здійснюється виробнича діяльність, вирішуються певні завдання, і забезпечується управління підприємством.

Література

1. Upchurch A. Management Accounting: Principles & Practice. London : Financial Times, 1998. 706 p.
2. Белова І. М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством. *Інноваційна економіка*. 2015. № 2 (57). С. 240-245.
3. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект. *Облік і фінанси*. 2014. № 3(65). С. 15-20.
4. Garricon R. Management accountings. Homewood: BRI Irwin, 1998. 442 p.
5. Довжик О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах. *Вісник Полтавської державної аграрної академії*. 2012. № 2. С. 174-179.
6. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : учебник / Пер. с англ. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. 655 с.
7. Нападівська Л. В. Управлінський облік. Київ : Книга, 2010. 544 с.
8. Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. № 3(58). С. 228-233.
9. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2000. 577 с.
10. Шайкан А. В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : монографія. Київ : КНЕУ, 2009. 303 с.

References

1. Upchurch, A. (1998), Management Accounting: Principles & Practice, Financial Times, London, UK, 706 p.
2. Belova, I.M. (2015), "The essence of management accounting and its place in the enterprise management system", *Innovatsiina ekonomika*, no. 2(57), pp. 240-245.
3. Brukhanskyi, R.F. (2014), "Changing management paradigms as a factor in the development of accounting: a strategic aspect", *Oblik i finansy*, no. 3(65), pp. 15-20.
4. Garricon, R. (1998), Management accountings, BRI Irwin, Homewood, USA, 442 p.
5. Dovzhyk, O.O. (2012), "The role of managerial accounting and problems of its implementation at enterprises", *Visnyk Poltavskoi derzhavnoi ahranoi akademii*, no. 2, pp. 174-179.
6. Druri, K. (2017), *Upravlencheskiy uchet dlia biznes-resheniy* [Management accounting for business solutions], textbook, YuNITI-DANA, Moscow, Russia, 655 p.
7. Napadovska, L.V. (2010), *Upravlinskyi oblik* [Management accounting], Knyha, Kyiv, Ukraine, 544 p.
8. Putsenteilo, P.R. (2015), "Accounting and analytical support of the enterprise", *Innovatsiina ekonomika*, no. 3(58), pp. 228-233.
9. Hendriksen, E.S. and Van Breda, M.F. (2000), *Teoriia bukhgalterskogo ucheta* [Accounting theory], Finansy i statistika, Moscow, Russia, 577 p.
10. Shaikan, A.V. (2009), *Bukhhalterskyi oblik u pryiniatti upravlinskykh stratehichnykh rishen* [Accounting in the adoption of managerial strategic decisions], KNEU, Kyiv, Ukraine, 303 p.