

УДК 657

Леся МАРУЩАК, Ольга ПАВЛИКІВСЬКА

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ОСНОВА ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ

Резюме. Наведено особливості управлінського обліку, досліджено систему інформації в управлінні діяльністю підприємства. В сучасних умовах господарювання необхідна достовірна й оперативна інформація про сукупність процесів на підприємстві, що дозволить достовірно визначити ступінь ризику, пов'язаного з різкою зміною попиту на продукцію, визначити конкурентноздатну ціну виробів, провести оперативний аналіз беззбитковості підприємства, обґрунтувати альтернативні рішення для успішного проведення фінансової та інвестиційної політики з урахуванням потенціальних і соціальних переваг. Саме тут збирається вся інформація про фактичні витрати, а, отже, створюються основи для підрахунку фактичного прибутку. Інформація, яка вивчається, систематизується та аналізується за допомогою інструментарію управлінського обліку, і, у першу чергу, призначена для внутрішнього використання керівництвом підприємства за центрами відповідальності. Основою прийняття ефективних управлінських рішень щодо зниження собівартості продукції та підвищення її конкурентоспроможності є постійне вивчення та всебічний облік витрат на виробництво, внаслідок чого основою для прийняття ефективного управлінського рішення є пошук резервів зниження витрат на виробництво продукції. Проаналізовано поняття «управлінський облік» та «виробничий облік». Наведено основні підходи до ведення управлінського обліку у відповідності з міжнародною практикою. Згруповано передумови виникнення управлінського обліку, що призводить до широкого визнання його як спеціальної області дослідження.

Ключові слова: управлінський облік, виробничий облік, інформаційна система, витрати, калькуляція.

Lesya MARUSCHAK, Olga PAVLYKIVSKA

MANAGEMENT ACCOUNTING AS THE BASIS FOR DECISION MAKING

Summary. The features of management accounting are given in the article, information system in the management of the enterprise is researched. Modern business environment requires accurate and prompt information about the set of processes in the company, which will make it possible to determine the degree of risk associated with sharp changes in demand for products reliably, to identify the competitive price of products, to conduct the operational breakeven analysis of the company, to justify the alternative solutions for the successful implementation of financial and investment policy taking into account the potential and social benefits. It accumulates all the information about actual costs, and thus the basis for calculating actual profits is created. Information that is being studied, is systematized and analyzed using the tools of management accounting and is primarily intended for internal use by the top managers of the organization. The basis for making effective management decisions to reduce costs of goods sold and to increase its competitiveness is the line-item examination and full consideration of the production costs, resulting in the finding reserves for production costs reduction as the basis for effective management decision making. The notions "management accounting" and "production accounting" are analyzed. The basic approaches to management accounting in accordance with international practice are given. The prerequisites of managerial accounting are grouped, leading to its widespread recognition as a special field of study.

Key words: management accounting, production accounting, information system, costs, calculation.

Постановка проблеми. Розвиток підприємства визначається певною стратегічною метою, досягнення якої здійснюється за допомогою отримання в процесі функціонування певних проміжних результатів. Однак під час економічної кризи у нашій державі є неспроможність управлінських фахівців ефективно працювати, використовуючи бухгалтерський облік, економічний аналіз і аудит не тільки як потужні важелі інтенсифікації поточної господарської діяльності, але й у якості засобів оцінювання перспектив діяльності підприємства. Для досягнення конкурентних переваг, формування позитивного іміджу підприємства, завоювання довіри з боку інвесторів, кредиторів і партнерів керівництво повинно мати повноцінну інформацію оперативного та стратегічного характеру. Інформація, яка отримується в системі управлінського обліку, являє собою всі особливості роботи підприємства, повністю розкриває економічні та технічні можливості підприємства. Недооцінювання ролі управлінського обліку призводить до нерационального використання

інтелектуальних, інформаційних, організаційних та фінансових ресурсів підприємства, необґрунтовано підвищує витрати, які, в свою чергу, призводять до зростання собівартості продукції, знижують її конкурентоспроможність та результативність усього підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження питань теорії й практики, організації й розвитку управлінського обліку здійснено в працях таких провідних вітчизняних вчених, як О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І.Валуєва, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Г.Г. Кірейцева, В.С. Леня, Л.В. Нападівської, М.С. Пушкара, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка та інших. Вагомий внесок у дослідження методології управлінського обліку зробили зарубіжні вчені П. Атріл, К.Друрі, Т.П. Карпова, Р. Каплан, В.Ф. Палій, С.О. Стуков, Ч.Т. Хорнгрен, А. Яругова та інші.

Проте поряд із важливими науковими результатами щодо методики й організації управлінського обліку все ще залишаються невирішеними питання його практичного використання. У зв'язку з цим виникла необхідність у науковому обґрунтуванні сутності, важливості та необхідності управлінського обліку, що й зумовлює актуальність статті.

Мета статті полягає в обґрунтуванні необхідності управлінського обліку та основних принципів побудови його системи на підприємстві з метою забезпечення ефективного функціонування.

Викладення основного матеріалу. Постійний пошук шляхів зниження витрат і потенційних інвесторів, збільшення інформаційних потоків облікової інформації та потреба в оптимізації виробництва спричиняє виникнення управлінського обліку, який дозволяє формувати економічно обґрунтовані управлінські рішення.

Однією з особливостей управлінського обліку є те, що він не регламентується державою і його організація залежить від потреби апарату управління підприємством, зокрема визначення, з якою метою збирається інформація – отримання кредиту, розширення виробництва, стимулювання попиту на продукцію чи вивчення причин зниження попиту на продукцію. Враховуючи, що за допомогою управлінського обліку вивчають структуру витрат і собівартості продукції, його в основному використовують на виробничих підприємствах зі складною організаційною структурою, які мають значну номенклатуру продукції, сировини, матеріалів, складний і технологічний процес.

Існування бухгалтерського обліку спрямоване на забезпечення основних завдань з обліку витрат, зокрема:

- калькулювання собівартості продукції та визначення рівня цін;
- прийняття управлінських рішень в області планування, формування виробничих програм;
- фіксування результатів господарської діяльності;
- оцінювання виробничих запасів;
- визначення рівня рентабельності.

Проте він не враховує зміну рівня витрат відносно зміни обсягу випуску продукції.

Отже, можна сказати, що інформація, яка вивчається (рис. 1), систематизується та аналізується за допомогою інструментарію управлінського обліку, і, у першу чергу, призначена для внутрішнього використання керівництвом підприємства за центрами відповідальності. Так як основою прийняття ефективних управлінських рішень щодо зниження собівартості продукції та підвищення її конкурентоспроможності є постатейне вивчення та всебічний облік витрат на виробництво, відповідно основою для прийняття ефективного управлінського рішення є пошук резервів зниження витрат на виробництво продукції. Детальне вивчення статей витрат та пошук шляхів їх зниження дозволяє приймати управлінські рішення з урахуванням економічних наслідків, контролювати витрати в зіставленні з нормами; формувати

економічну стратегію розвитку підприємства; оцінювати структури витрат щодо формування собівартості та підвищення прибутковості виробництва; оцінювати витрати в розрізі центрів відповідальності; визначати ефективність використання ресурсів.

Здатність оперативно реагувати на зміни рівня витрат і впливати через ці зміни на рівень собівартості продукції є одним із пріоритетних завдань управлінського обліку і запорукою успішної економічної діяльності підприємства в умовах конкурентоспроможності. Тобто одним із основних завдань управлінського обліку є забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів конкретизованою необхідною інформацією для коригування діяльності підприємства чи прийняття рішення щодо кредитування виробництва або інвестування коштів у розвиток підприємства.

Отже, враховуючи наведене, можна зробити висновок, що управлінський облік – це система збору інформації, її опрацювання та аналіз даних про виробничі витрати, собівартість продукції, її рентабельність та прибутковість підприємства. Його дані використовуються для внутрішніх потреб підприємства з метою оцінювання його господарської діяльності та прийняття конкретних ефективних управлінських рішень. Відомості управлінського обліку, зокрема щодо рівня витрат і собівартості продукції, є комерційною таємницею.

Дослідження наукових праць світових та українських науковців дозволило уточнити такі економічні категорії, як «управлінський облік» та «виробничий облік» і їх взаємозв'язок. На сьогодні серед науковців немає єдиної думки щодо визначення й сутності управлінського обліку, однак у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є визначення «внутрішньогосподарський (управлінський) облік», що дозволяє говорити про бухгалтерський облік як той, що є не внутрішньогосподарським [4].

Слід відзначити, що виробничий облік є інформаційною системою, яка збирає та узагальнює дані для управління підприємством, але ці дані обмежуються виробництвом і збутом, а управлінський облік крім таких завдань, як інформаційне забезпечення процесу прийняття рішень, в межах управлінського обліку здійснюється оцінювання вартості статей балансу. На нашу думку, внутрішньогосподарський облік значно ширше поняття, ніж управлінський і його слід ототожнювати з поняттям «господарського обліку», так як управлінський облік ми визначаємо як систему збору, накопичення, опрацювання, інтерпретації та надання інформації за певними об'єктами внутрішнім користувачам різних рівнів управління для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень.



Рисунок 1. Система інформації в управлінні діяльністю підприємства [5, с. 7]

Figure 1. Information system in the management of enterprises [5, с. 7]

Назва «управлінський облік» набула поширення в англомовній літературі, міжнародних стандартах обліку та аудиту, у практиці багатьох зарубіжних держав з розвинутою економікою. Проте ні в США, ні у Великобританії, ні у Франції немає єдиного трактування понять «управлінський облік», «виробничий облік», а в Німеччині взагалі немає поняття «управлінський облік», а застосовується поняття «контролінг». У літературі більшість фахівців [1; 2; 3] вважають управлінський облік самостійним видом обліку, без якого не може обійтися сучасне підприємство.

Переважна більшість вітчизняних науковців та бухгалтерів-практиків дотримується поглядів виділення управлінського обліку у самостійну галузь науки зі своїми методами та інструментарієм. На нашу думку, це є обґрунтованим, адже сьогодні перед суб'єктами господарювання стоять ринкові критерії ефективності функціонування щодо гнучкості прийняття рішень на зміну ринкової ситуації попиту і пропозиції як сировинних ресурсів, так і реалізації продукції. В таких умовах функціонування підприємства управлінський облік забезпечує надання інформації у режимі реального часу, щоб керівництво підприємства миттєво реагувало на зміни ринку і приймало економічно обґрунтовані та ефективні рішення. Ефективно побудована система управлінського обліку на підприємстві дозволить перш за все зменшити невизначеність в економічній системі й підвищити її контрольованість та керованість, що буде сприяти досягненню поставлених стратегічних, тактичних і оперативних завдань.

Досягнення поставлених цілей щодо зниження витрат і собівартості продукції повністю залежить від обґрунтованої методології управлінського обліку, його методів та прийомів, а також зв'язку з процесом управління на підприємстві.

Розглядаючи систему методів і прийомів управлінського обліку на підприємстві можна сказати, що вони характеризуються специфічними методами, які використовуються тільки цією галуззю науки (бюджетування, директ-костинг, АВС-калькулювання тощо), так і загальними методами, що притаманні різним наукам (експериментальний, індикаторний, екстраполяції, SWOT-аналіз, факторний аналіз тощо). Це дозволяє зробити висновок, що основним критерієм вибору того чи іншого методологічного підходу є його корисність у вирішенні поставлених керівництвом підприємства конкретних завдань.

Особливістю сучасного етапу розвитку управлінського обліку є наявність широкого інструментарію, що являє собою сукупність методів, способів і підходів, які дозволяють надавати інформацію щодо об'єктів і впливати на них.

Використання інструментарію управлінського обліку в прийнятті рішень підприємства зумовлює виділення інформаційної функції обліку як базової, а в якості головної вимоги до інформації – релевантність. При цьому здатність інформації бути конкурентною перевагою господарства вимагає її чіткого поділу в розрізі можливості доступу та користування.

Безпосереднє використання і поєднання в рамках управлінського обліку різних методів управління витратами, які також формують його інструментарій, спрямовано на:

- виявлення, опрацювання та аналіз інформації про витрати;
- безпосередній вплив на структуру собівартості й величину витрат продукції, особливо в галузях зі складністю технологічних процесів.

У деяких дослідженнях вносяться пропозиції про побудову цілої системи рахунків управлінського обліку, які вводяться, щоб забезпечити порівнянність понесених витрат з отриманими доходами (виручкою від продажу продукції, товарів, робіт, послуг). Цей комплекс робіт пропонується проводити на базі національної системи рахунків бухгалтерського обліку.

За кордоном накопичений досвід застосування тих і інших «рахунків-екранів» показав, що їх упровадження призведе до значного ускладнення та подорожчання обліку на шкоду його достовірності. З цієї причини їх застосування вважаємо недоцільним.

На сьогодні можна сказати, що управлінському обліку у практичній діяльності багатьох суб'єктів господарювання не відводиться належного місця та ролі, і, як правило, в їх діяльності немає чіткої межі поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський. Всі облікові операції систематизуються за допомогою інструментарію бухгалтерського обліку.

Основні підходи до ведення управлінського обліку у відповідності з міжнародною практикою відображено на рис. 2.

У країнах з розвинутою ринковою економікою вже кілька десятиліть існує розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий і виробничий. В останні роки намітився подальший розподіл обліку на управлінський і виробничий облік. Тому ідеологів західного обліку можна зрозуміти: облік все більше і більше стає мовою бізнесу, до результатів роботи компаній і фірм все більше проявляють інтерес не тільки адміністрація і трудові колективи фірм, а й власники акцій та інші зовнішні споживачі облікової інформації. Якщо перші виявляють цікавість до прибутку і факторів, які збільшують (а це в основному відмінно налагоджено виробництво, що сприяє зниженню собівартості і, отже, збільшенню прибутку), то другі більше цікавляться кінцевими результатами діяльності фірми і розмірами дивідендів на вкладені інвестиції.

Враховуючи наведене, можна дійти висновку, що управлінський облік виник з метою систематизації інформаційного навантаження щодо зміни рівня понесених витрат, контролю за витрачанням ресурсів та активів, здійснення аналізу за рівнем витрат та прогнозування їх змін, визначення оптимальних шляхів розвитку виробництва, прийняття оперативних управлінських рішень щодо їх мінімізації, зниження собівартості продукції і, як наслідок, збільшення прибутку.

Отже, передумови виникнення управлінського обліку були певною мірою закладені в систематичному обліку, який формувався в Україні до сьогодні. Разом з тим формування ринкової інфраструктури робить необхідним виділення управлінського обліку в окрему галузь системи бухгалтерського обліку.

Основними факторами, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку, є:

- посилення конкуренції;
- розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів управління;
- використання комп'ютерної техніки для управління та автоматизація облікових робіт.

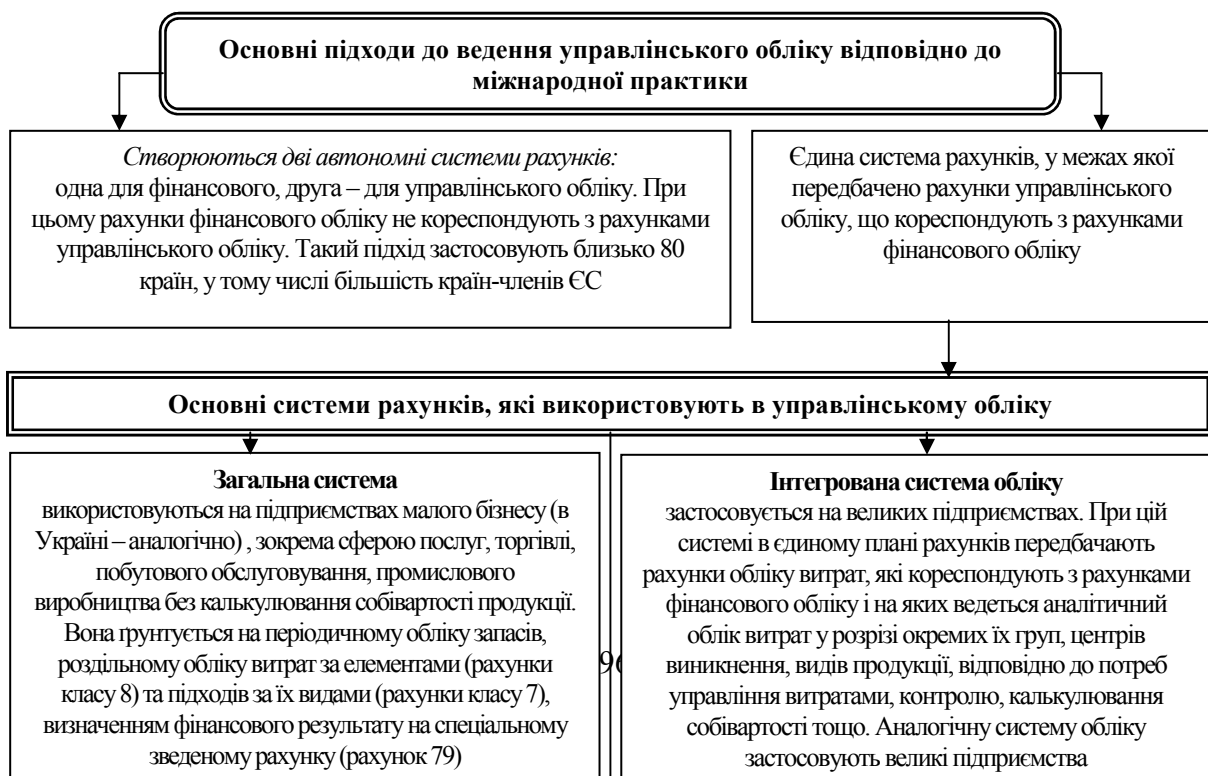


Рисунок 2. Підходи до ведення управлінського обліку у відповідності з міжнародною практикою [2, с. 19]

Figure 2. Approaches to management accounting in accordance with the international practice [2, с. 19]

Розглядаючи роль управлінського обліку, потрібно відзначити, що історично він часто мав другорядне значення після фінансового обліку. Однак розширення підприємств, зміни в технологіях, державне регулювання, а також підвищення освітнього рівня керівників за останні десятиліття прискорили розвиток управлінського обліку і призвели до широкого визнання його як спеціальної області дослідження.

Висновки. Саме тому впровадження управлінського обліку в діяльності підприємства є необхідною умовою його успішної роботи, створення оптимальної ринкової інфраструктури, виживання підприємства в умовах вільної конкуренції та зростання їх економічного потенціалу.

Отже, управлінський облік є інструментом управління діяльністю підприємства, об'єднуючи практично всі функції управління – облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень.

Conclusions. Thus, the implementation of management accounting in the management of enterprise is a necessary condition for its success, creating optimal market infrastructure, survival in conditions of free competition and increase of their economic potential. Consequently, management accounting is a tool of enterprise management, combining almost all management functions – accounting, planning, coordination, control, analysis, decision-making.

Використана література

1. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст] / А. Апчерч. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Атрилл, П. Управленческий учет для нефинансовых менеджеров [Текст] / П. Атрилл, Э. Мак Лейни; пер. с англ.; под ред. Каныгина С.Л. – Дн-ск: Баланс-клуб, 2003. – 624 с.
3. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений: учебник [Текст] / К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.
4. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 10.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
5. Марущак, Л.І. Управлінський облік у схемах і таблицях: навч. посібник [Текст] / Л.І. Марущак, П.О. Марущак. – Тернопіль: Астон, 2010. – 192 с.