

УДК 657

Леся МАРУЩАК

## КОНЦЕПТУЛЬНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

**Резюме.** Наведено особливості фінансового та управлінського обліку в системі діяльності підприємства. Встановлено, що управлінський облік – це внутрішня інформаційна система, яка надає інформацію для прийняття рішень. Виділено структуру та основні принципи побудови системи управлінського обліку на підприємстві, обґрунтовано її важливість для забезпечення ефективного функціонування. Також обґрунтовано необхідність упровадження управлінського обліку для успішного здійснення діяльності на підприємствах України.

**Ключові слова:** управлінський облік, бюджетування, витрати, аналіз, фінансовий облік, система функцій, принципи.

Lesya MARUSHCHAK

## CONCEPTUAL PRINCIPLES OF CONSTRUCTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING

**Summary.** The article describes the features of financial and management accounting system of the enterprise. It is established that management accounting is an internal information system that provides information for decision making. The structure and basic principles of management accounting system at the enterprise are highlighted; its importance for effective functioning is proved. The necessity to introduce management accounting for the successful implementation of enterprise activities in Ukraine is also justified. The formation of a management accounting system is rather laborious and time consuming process. For large enterprises it takes a few years. Management accounting system requires large sums of money and skilled manpower. At its formation the company must solve several problems: the restructuring of financial services, develop cost accounting system and install the package. Effective performance of the company depends on the quality of management decisions taken by the authorities of the enterprise. These decisions involve the constant need for information which would ensure efficient use of resources and development strategy of the company. At present, the current economic situation dictates the need to improve the accounting system. The changes should be aimed at addressing the fundamental differences between the accounting requirements for the formation of financial and management reporting. In order to increase the effectiveness of management, it is necessary to strengthen the current control within the enterprise. Thus, the information obtained in the system of management accounting, reflects all the features of the company, it fully reveals the economic, technical, technological and financial capabilities of the company.

**Key words:** management accounting, budgeting, costs, analysis, financial accounting, system functions, principles.

**Постановка проблеми.** Розвиток економічних відносин у нашій країні й поява великої кількості недержавних (комерційних) вітчизняних і зарубіжних підприємств поставили перед бухгалтерським обліком нові завдання. Одним із них стало надання інформації менеджерам для прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим виникла необхідність створення системи внутрішньої інформації – управлінського обліку.

В Україні та зарубіжних країнах був накопичений досвід у сфері обліку витрат виробництва та їх аналізу. Однак, не зважаючи на це, немає єдиної концепції управлінського обліку. Існує кілька основних теорій, основна відмінність між якими – обсяг завдань, що вирішуються управлінським обліком.

Кожне підприємство повинно самостійно вирішити питання про те, вести чи ні управлінський облік. Впровадження управлінського обліку буде ефективним і економічно виправданим тільки на великих і середніх підприємствах. Для малих підприємств цінність управлінської інформації в багатьох випадках буде меншою, ніж витрати на її отримання, у зв'язку з чим вони можуть використовувати дані оперативного обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням удосконалення і розвитку управлінського обліку приділено значну увагу в економічній літературі у працях таких зарубіжних вчених, як Е.А. Аткинсон, К. Друрі, П.Ф. Друкер, Р.С. Каплан, У. Кіт, Е. Мейер, Г. Мінцберг, В.Ф. Палій, Б. Райан, Ж. Рой, Р. Стенфілд, Дж. Фостер, Д. Хан, П. Ховарт, Ч. Хорнгрен, У. Шарп, а також вітчизняних науковців, серед яких М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, З.-М.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, П.О. Куцик, І.Д. Лазаришина, Н.М. Малюга, Л.В. Нападівська, В.О. Озеран, В.К. Орлова, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.К. Савчук, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон, М.Г. Чумаченко та інші.

Відаючи належне науковому внеску зарубіжних та вітчизняних учених у дослідженні даної проблеми, слід зазначити, що окремі питання не мають вирішення або є дискусійними.

**Мета статті** полягає у визначенні концептуальних засад побудови управлінського обліку на підприємстві з метою забезпечення його ефективного функціонування.

**Виклад основного матеріалу.** Продуктивність ефективної діяльності підприємства залежить від якості прийнятих управлінських рішень керівництвом підприємства. Ці рішення пов'язані з постійною потребою в інформації, яка б забезпечила раціональне використання ресурсів та розроблення стратегії діяльності підприємства. Інформація про економічні процеси створюється в системі обліку.

Облік включає містить методи бухгалтерського обліку та правила, які залежать від економічних, соціальних, культурних, політичних чинників країни, що постійно змінюються. Мінливість бухгалтерського обліку пов'язана з метою підприємств, що необхідно для вимірювання економічних процесів у різні періоди часу. Фінансовий облік дає ретроспективну інформацію для зовнішніх користувачів, у той час як управлінський облік допомагає надавати більш оперативну і перспективну інформацію для керівництва підприємства. Ця інформація необхідна для забезпечення планування, управління, організації та прийняття рішень. Фінансовий облік вимірює процеси, які вже відбулися в середині підприємства, але це не дає інформації про причини, які викликали ці процеси. Таким чином, фінансові результати обліку можуть бути поліпшені за допомогою управлінського обліку. На відміну від бухгалтерського обліку, управлінський облік не має нормативного характеру, але він є динамічний, орієнтований на майбутні й прагматичні ідеї.

Становлення системи управлінського обліку досить трудомісткий і тривалий процес. На великих підприємствах він займає кілька років. Система управлінського обліку вимагає великих грошових коштів і кваліфікованих трудових ресурсів. При її становленні на підприємстві необхідно вирішити ряд завдань: реорганізації фінансової служби, розроблення системи обліку витрат та встановлення програмного пакета.

Ось вже понад десять років у вітчизняній бухгалтерській літературі активно обговорюється тема управлінського обліку. Однак на практиці лише деякі підприємства впровадили облік з метою управління, інші задовольняються аналітикою даних фінансової бухгалтерії. На сьогодні є три основні позиції фахівців з питань управлінського обліку:

1. Повне заперечення поняття «управлінський облік». Управлінський облік – це той же виробничий облік, але пристосований до сучасної термінології, і немає ніяких підстав виділяти його в самостійний вид обліку [2].

2. Управлінський облік є цілком сформованою самостійною дисципліною [3].

3. Бухгалтерський облік у сучасних умовах – це система, що включає три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік і податковий облік [4].

На наш погляд, найбільш обґрунтованою є третя позиція. Це зумовлено наступним:

- основні принципи у фінансовому, управлінському та податковому обліку збігаються;
- дані, які використовуються у фінансовому, управлінському та податковому обліку, одні й ті ж – господарські операції підприємства, різниця лише в їх групуванні, умовах прийняття до обліку й оцінках вартості, в яких її використовує кожен вид обліку (одиниці вимірювання, повнота відображення і т. д.);

- за формулюванням Американської асоціації бухгалтерів, бухгалтерський облік – це процес ідентифікації інформації, обчислення й оцінювання показників та надання даних користувачам інформації для створення, обґрунтування та прийняття рішень. Основне завдання бухгалтерського обліку – надання інформації в обсязі, достатньому для задоволення вимог різних користувачів (внутрішніх і зовнішніх), причому при мінімальних витратах. Отримання інформації здійснюється через подавання звітності (фінансової, управлінської та податкової). Таким чином, бухгалтерський облік – це система обліку, що включає три підсистеми (фінансову, управлінську та податкову);

- необхідно дотримуватися єдиного підходу у видах обліку, тому що тільки це дозволить досягти порівнянності даних, які є результатом облікових процедур.

Управлінському обліку, як бачимо з назви, притаманно надання менеджерам інформації, необхідної їм для щоденного управління підприємством [6].

Поширенішим є визначення, що управлінський облік являє собою процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та надання фінансової інформації, необхідної управлінській ланці підприємства для здійснення планування, оцінювання та контролю господарської діяльності. Ця інформація дозволяє також організувати

оптимальне використання ресурсів підприємства та контроль за повнотою їх обліку. Крім цього, управлінський облік включає підготовлення фінансової звітності для груп зовнішніх користувачів інформації, таких, як акціонери, кредитори, органи державного та податкового регулювання.

Дещо по-іншому трактує поняття управлінського обліку А.Д. Шеремет. Він вважає, що управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках одного підприємства забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління та контролю за діяльністю підприємства. Управлінський облік охоплює всі види облікової інформації, необхідної для управління в межах підприємства. Частиною загальної сфери управлінського обліку є виробничий облік, під яким зазвичай розуміють облік витрат виробництва та аналіз даних про економію або перевитрату в порівнянні з даними за попередні періоди, прогнозами і стандартами [5].

К. Друрі описує управлінський облік як ідентифікацію вимірювання, збирання, систематизацію, аналіз, інтерпретацію та передавання інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами. Головна мета виробничого обліку – калькуляція собівартості продукції та послуг. Виробничий облік – це управлінський облік плюс невелика частина фінансового обліку [1].

Узагальнюючи вищевикладене, можна зробити висновок, що при організації системи управлінського обліку більше уваги має приділятися саме виробничму обліку.

В.Ф. Палій надає визначення управлінського обліку в більш загальному вигляді: це – система внутрішнього оперативного управління. До управлінського обліку належать завдання поточного оперативного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства за всією структурою: від вищих до найнижчих ланок управління [3].

Управлінський облік генерує інформацію про розподіл витрат між реалізованою продукцією і товарно-матеріальними запасами; надає інформацію, яка допомагає менеджерам приймати рішення більш обгрунтовано; надає інформацію, необхідну для планування, контролю та вимірювання показників функціонування системи.

Оскільки організація управлінського обліку – внутрішня справа кожного підприємства, держава не може зобов'язати вести управлінський облік або встановити для них єдині правила його ведення. Про це свідчить практика, що склалася у розвинених країнах. Стандарти управлінського обліку розробляють без втручання держави.

Якщо звернутися до світової практики, то для неї характерний класичний управлінський облік, що сформувався в середині ХХ ст. як система, яка інтегрує бюджетні, розрахункові та аналітичні процедури й забезпечує в сучасних ринкових умовах потреби менеджерів у внутрішньому управлінні.

Насамперед, зазначимо, що класичний управлінський облік має такі форми організації: організація управлінського обліку на основі маржинального підходу та організація управлінського обліку за сферами діяльності.

Вчені, які трактують систему управлінського обліку «в широкому значенні», вважають, що управлінський облік:

- являє собою інтегровану систему обліку;
- це планування, контролю та аналізу;
- відображає дані не тільки про витрати й результати, а й про інші об'єкти, необхідні для прийняття спеціальних управлінських рішень (наприклад, за результатами аналізу проєктів капітальних витрат і для оптимізації асортименту продукції, що випускається);
- інформація управлінського обліку використовується для прийняття оперативних (поточних) та стратегічних (перспективних) управлінських рішень;
- інформація управлінського обліку призначена для управління структурними підрозділами підприємства, підприємством у цілому, а також сегментами його діяльності.

Управлінський облік виділився з бухгалтерського (фінансового) під впливом об'єктивних процесів, основними з яких є конкуренція та зростання масштабів діяльності. У ньому синтезувалися частина бухгалтерського обліку та частина оперативного обліку. Управлінський облік призначений тільки для внутрішніх користувачів, задовольняє їх інформаційні потреби як у цілому по підприємству за конкретний період, так і за окремими сферами діяльності, процесами, виготовленням продукції за будь-які проміжки часу.

Якщо узагальнити досвід країн, в яких фінансовий та управлінський облік вже пройшли ряд стадій свого розвитку, а також погляди вітчизняних фахівців, які в останнє десятиліття активно вивчають проблеми фінансового та управлінського обліку, то можна зробити висновки, що в Україні сформувалися численні й суперечливі підходи до тлумачення понятійного апарату управлінського обліку та його організації. Згідно з трактуванням у вузькому значенні, система управлінського обліку зводиться до калькулювання собівартості продукції і прибутку, оперативного обліку в сукупності з оперативно-технічним плануванням, документообігу, бюджетування та обліку в розрізі бюджетних статей. Абсурдне, але поширене на практиці трактування управлінського обліку – це тіньовий підхід, коли фахівці об'єднують «білі» та «чорні» фінансові потоки. У цьому підході немає прихильників – теоретиків, однак, на жаль, багато практиків саме так розуміють управлінський облік. Даний підхід не має перспектив і поступово витісняється на підприємствах іншими підходами, що дозволяють обґрунтовувати управлінські рішення.

Чому ж трактування управлінського обліку вітчизняними вченими та практиками таке суперечливе? У 90-ті роки ХХ ст. в Україні в інформаційному забезпеченні потреб менеджерів в управлінні діяльністю підприємств та їх підрозділів утворився вакуум, зумовлений двома основними причинами:

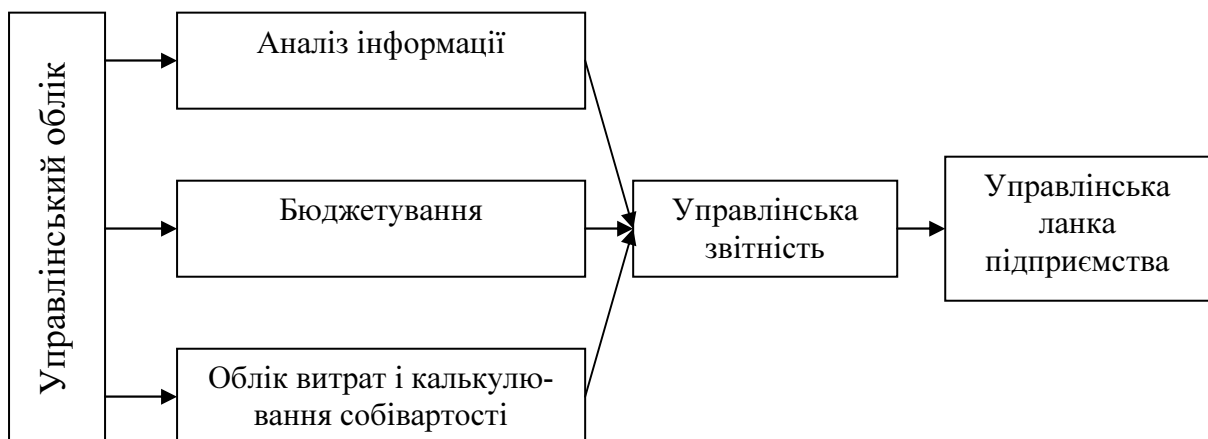
1. Розвиток ринкових відносин з об'єктивною необхідністю пред'явив нові вимоги до управлінських рішень:

- збільшився вплив на внутрішні управлінські рішення зовнішніх (ринкових) чинників;
- виникли принципово нові види управлінських рішень;
- відбувся перерозподіл частки управлінських рішень. Все це, у свою чергу, зажадало якісно нової інформації для прийняття управлінських рішень.

2. У період переорієнтації економіки на вільний ринок були забуті вітчизняні напрацювання у сфері управління в середині підприємства, в тому числі розвинене внутрішньо-заводське планування, що позбавило менеджерів значної частини традиційно отриманої інформації.

На практиці, безумовно, користується попитом управлінський облік – як єдиний комплекс технологій, в якому готується та інтерпретується інформація, необхідна для управління підприємством у цілому, та його структурними підрозділами.

На підставі вищевикладеного, можна зробити висновок, що управлінський облік – це внутрішня інформаційна система, яка надає інформацію для прийняття рішень. До завдань цієї системи належать насамперед калькуляція собівартості робіт і послуг, планування, аналітичні розрахунки і, як результат, надання управлінської звітності. Саме на підставі управлінської звітності менеджери приймають рішення та здійснюють контроль діяльності підприємства. Інформація для управлінського обліку формується на одній і тій же основі, що й інформація для фінансового та податкового обліку, – даних про господарську діяльність підприємства. Відмінність полягає лише в групуванні даних, на основі яких надається інформація.



**Рисунок 1.** Структура управлінського обліку  
**Figure 1.** Structure of management accounting

Розглянемо функції управлінського обліку докладніше. Управлінський облік проводить збір даних про виробничі витрати для оцінювання вартості виготовленої продукції. Саме управлінський облік здійснює формування інформації, яка потім використовується для аналізу та планування. Аналіз в управлінському обліку – це інформаційна підготовка до прийняття рішень, до оцінювання варіантів та альтернатив, сприяє кращому сприйняттю та усвідомленню інформації.

Загальноприйнятим є факт, що результатом бюджетування є визначення дій, які повинні бути виконані в майбутньому. Останнім етапом в управлінському обліку є складання управлінської звітності, яка формує сукупність упорядкованих показників та іншу інформацію. У ній дається інтерпретація відхилень від мети, планів та кошторисів, без чого управлінський облік залишається формальним скопищем цифрових даних, непридатних для цілей внутрішнього управління.

Якщо узагальнювати думки фахівців, то управлінський облік повинен надавати будь-яку інформацію, яка буде необхідна менеджерам для прийняття рішення. Але тоді управлінський облік торкається роботи інших підрозділів маркетингової служби, відділу кадрів, відділу організації виробництва. При такому підході управлінський облік буде являти собою комбінацію різних частин різних дисциплін – обліку, маркетингу, логістики, фінансів і т.д.

Управлінський облік у цьому випадку слід розглядати як елемент системи управління, орієнтованої на результат, що включає в себе сукупність методів реєстрації, узагальнення та аналізу управлінської інформації з метою створення інформаційної бази для оцінювання ефективності й результативності діяльності.

Переваги управлінського обліку у виявленні недоліків і прихованих резервів у діяльності підприємств очевидні, бо управлінський облік має можливість складання звітності за структурними підрозділами, центрами відповідальності, видами діяльності, окремими послугами, за будь-який минулий, теперішній та майбутній періоди і можливість використання приблизних оцінок.

Таким чином, інформація, що отримується в системі управлінського обліку, відображає всі особливості роботи підприємства, вона повністю розкриває економічні, технічні, технологічні й фінансові можливості діяльності підприємства.

За оцінками фахівців, в економічно розвинених країнах на підприємствах 90% робочого часу і матеріальних ресурсів у бухгалтерській сфері витрачаються на організацію та ведення управлінського обліку, в той час як на традиційний фінансовий облік йдуть лише решта 10%. На вітчизняних підприємствах така ситуація виглядає з точністю у дзеркальному відображенні. Багато в чому їй сприяє самостійність розроблення форм і систем внутрішньогосподарського обліку та управлінської звітності безпосередньо підприємствами, що передбачено чинним законодавством.

**Висновки.** На сьогодні сучасна економічна ситуація диктує необхідність удосконалення системи обліку. Зміни повинні бути націлені на усунення принципових відмінностей між веденням обліку для потреб формування фінансової та управлінської звітності. Для того, щоб підвищити ефективність управління, необхідно посилити поточний контроль в середині підприємства.

Введення таких змін сприятиме досягненню ефективності управління витратами, дасть можливість посилити контроль за результатами діяльності кожного центру відповідальності на підприємстві, а також допоможе зменшити матеріальні й трудові витрати на ведення бухгалтерського обліку.

**Conclusions.** At present, the current economic situation dictates the need to improve the accounting system. The changes should be aimed at addressing the fundamental differences between the accounting requirements for the formation of financial and management reporting. In order to increase the effectiveness of management, it is necessary to strengthen the current control within the enterprise.

The introduction of such changes will be effective expense management, it will provide an opportunity to strengthen the monitoring of the performance of each responsibility center for the company and also help to reduce material and labor costs accounting.

**Використана література**

1. Друрі, К. Управлінський і виробничий облік: підручник; пер. з англ. [Текст] / К. Друрі. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
2. Медведев, М. Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая [Текст] / М.Ю. Медведев. – М.: ФБК-Пресс, 2012. – 328 с.
3. Палий, В.Ф. Организация управленческого учета [Текст] / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
4. Пізенгольц, М.З. Про зміст управлінського обліку [Текст] / М.З. Пізенгольц // Бухгалтерський облік. – 2000. – № 19. – С. 60 – 62.
5. Управленческий учет: учебник для вузов; под ред. Шеремета А.Д. [Текст]. – Изд. 4-е, перераб., доп. – Инфра-М, 2009. – 429 с.
6. Peter, A. Accounting and finance for non - specialists / A. Peter / Pearson education Limited, Third edition, 2001 . – 533 с.