

І.Б. Плотніченко, О.В. Акінішина  
Національний університет “Львівська політехніка”,  
кафедра ІППТ

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

© Плотніченко І.Б., Акінішина О.В., 2011

Досліджено основний зміст оперативного та стратегічного управлінського обліку як механізму підвищення ефективності діяльності підприємств. Визначено переваги та необхідність впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. Сформовано та розкрито етапи створення й функціонування (впровадження і розвитку) системи управлінського обліку на підприємстві.

**Ключові слова:** управління, управлінський облік, оперативний та стратегічний облік,

## TEORETIKO-METHODOLOGICAL ASPECTS OF FORMING OF SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING ON INDUSTRIAL ENTERPRISES

The article investigates the main content of operational and strategic management accounting as a mechanism for increasing the efficiency of enterprises. Advantages and necessity of introduction of management accounting in domestic enterprises. Formed and revealed stages of creation and functioning (the introduction and development) management accounting system in the enterprise.

**Key words:** management, management accounting, operational and strategic accounting, management decision.

**Постановка проблеми.** Функціонування вітчизняних виробничих підприємств України в умовах світової фінансової кризи вимагає пошуку нових організаційних форм ведення бізнесу, кардинальних змін у стратегії підприємств. Адже більшість промислових підприємств України функціонують на умовах давальницької сировини за контрактами з іноземними фірмами. Така бізнес-модель виробничих підприємств надає можливість реанімувати виробництво, завантажувати потужності, нарощувати обсяги виробництва, однак характеризується зростанням залежності від замовника (неритмічність виробництва), неспроможністю задовольняти потреби внутрішнього ринку. Це призводить до втрати самостійності у прийнятті стратегічно важливих управлінських рішень, що в перспективі загрожує збитковістю підприємств. Криза сьогодення змушує українські підприємства переоцінити свої можливості, стратегію, проводити реструктуризацію. Основним завданням більшості компаній є підвищення ефективності діяльності підприємства.

Сучасна ринкова ситуація ставить перед підприємствами безліч серйозних проблем і, як наслідок, необхідність у впровадженні якісно нової форми управління суб'єктів господарювання. Забезпеченню життєдіяльності підприємств в умовах нестабільного зовнішнього і внутрішнього середовищ та гострої конкурентної боротьби сприятиме використання в процесі управління підприємством повноцінної системи управлінського обліку та звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Науковими працями й практикою неодноразово доводилась економічна необхідність впровадження управлінського обліку в систему управління підприємств. Дослідженнями різних аспектів управлінського обліку займалися зарубіжні та

вітчизняні вчені та економісти, серед яких: Е.А. Аткинсон [2], С.Ф. Голов [1; 6], О.В. Карпенко [10], Ю.Д. Малярєвський [9], Л.В. Нападєвська [4], М.С. Пушкар, Г.О. Партин, Дж. Фостер, Ч.Т. Хоргрен, М.Г. Чумаченко [12], А.В. Шайкан [3]. Водночас більш ретельного дослідження потребують особливості організації управлінського обліку в процесі управління підприємством в сучасних умовах з метою забезпечення довгострокового, ефективного функціонування і розвитку підприємства та досягнення оперативних і стратегічних цілей.

**Цілі статті.** Мета роботи:

- розкрити сутність і завдання сучасного управлінського обліку;
- навести перелік основних чинників, що вплинули на зміни управлінського обліку;
- сформулювати модель оперативного і стратегічного управлінського обліку;
- визначити переваги та необхідність впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах;
- розробити розширений алгоритм впровадження (організації) управлінського обліку на виробничих підприємствах;
- розкрити зміст етапів створення і використання системи управлінського обліку на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу.** Забезпечення успіху підприємств та його збереження на довготривалій період можливе за умов цілеспрямованого розвитку та зосередженості на стратегічних пріоритетах і конкурентних перевагах цієї організації. В сучасних умовах однією з конкурентних переваг бізнесу, яка потенційно може впливати на ефективність діяльності підприємства, є використання в процесі управління дієвої системи управлінського обліку та звітності.

Перед практичним впровадженням управлінського обліку на промислових підприємствах, необхідне правильне розуміння його сутності та значення в процесі управління підприємством. Згідно з міжнародним положенням 1А (SMA 1A) управлінський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання фінансової інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного контролю [1, с. 16].

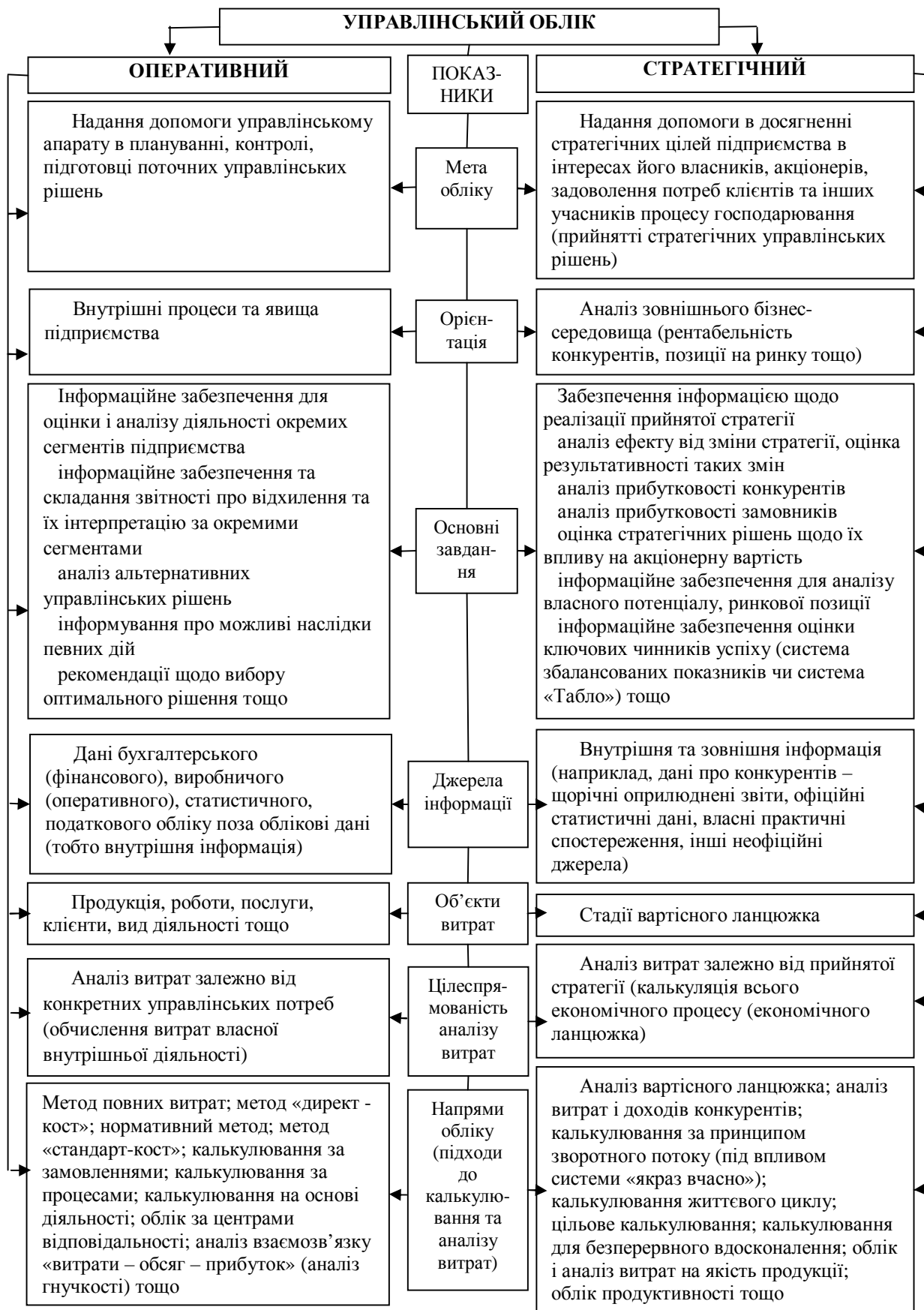
Багато зарубіжних науковців управлінський облік визначають як: "...процес безперервного вдосконалення планування, проектування, оцінки і функціонування системи фінансової і нефінансової інформації, який скеровує дії менеджера, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і операційних цілей підприємства" [2, с. 26].

Проведені дослідження сучасного стану і розвитку управлінського обліку вказують на те, що в процесі динамічного розвитку підприємств в умовах висококонкурентного середовища змінюються інформаційні потреби процесу управління підприємством. Це зумовлює виникнення нових напрямів управлінського обліку як системи інформаційного забезпечення апарату управління.

Отже, сучасний управлінський облік вимагає організації стратегічного управлінського обліку, головною метою якого є надання впевненості апарату управління в правильності обраного стратегічного курсу компанії. Стратегічний управлінський облік можна розглядати як систему моніторингу реалізації стратегії підприємства.

Основними чинниками, що вплинули на зміни, які відбулися в управлінському обліку, є [3, с. 69]:

- інформаційні технології;
- зміни в організаційній структурі;
- тактика орієнтації на покупця;
- новий стиль управління;
- електронний бізнес;
- процеси глобалізації, поглинання, об'єднання підприємств;
- наявність зарубіжних інвестицій; тактика орієнтації на якість;
- виробничі технології.



*Рис. 1. Модель оперативного і стратегічного управлінського обліку*

Головними цілями сучасного управлінського обліку можна визначити:

- оцінку ефективності діяльності підприємства;
- контроль витрат; управління бюджетом;
- стратегічне планування та прийняття управлінських рішень;
- впровадження бізнес-стратегії;
- максимізацію прибутку;
- генерування та створення вартості;
- інтерпретацію інформації про операційну діяльність [3, с. 70].

Еволюція управлінського обліку передбачає кілька етапів: калькуляційний облік, виробничий облік з елементами управлінського, управлінський облік як окрема галузь теоретичних та практичних знань, стратегічний облік [4], які повністю охоплюють інтеграцію управлінського обліку у систему управління підприємством: від обліку витрат і калькулювання собівартості до управління витратами поряд з іншими його функціями. На рис. 1 показано “Модель оперативного і стратегічного управлінського обліку”. Ця модель характеризує зміст і відмінності системи показників управлінського обліку за його видами.

Отже, основною метою управлінського обліку можна вважати орієнтацію управлінського процесу на досягнення цілей, визначених для підприємства. Іншими словами, основним завданням управлінського обліку є забезпечення управлінського апарату оперативною, достовірною та максимально повною, інтегрованою інформацією для прийняття раціональних рішень. При цьому дані про витрати і результати господарської діяльності повинні розглядатися в перерізі необхідних для управління об’єктів з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства. Отже, від надання релевантних даних менеджерам залежить якість управлінського рішення, що є інструментом впливу на об’єкт управління та окремі його підсистеми, важливою ланкою формування та реалізації відношень управління в організації, а також становить основу реалізації кожної функції менеджменту.

Система управлінського обліку є інформаційно-аналітичною складовою механізму обґрунтування управлінських рішень. На рис. 2 відображено взаємозв’язок системи управлінського обліку з процесом прийняття управлінських рішень за спрощеною моделлю раціональної технології прийняття рішень. З наведеної схеми зрозуміло, що центральне місце у процесі прийняття управлінських рішень відведено функціям системи управлінського обліку.

Управлінський облік як інструмент управління робить прозорою структуру витрат компанії, адже витрати, які раніше були розкидані по узагальнених статтях бухгалтерської звітності (яка здебільшого готується з метою надання зовнішнім користувачам), стають впорядкованими за об’єктами витрат та процесами, притаманними саме цьому підприємству та доступними для подальшого аналізу. Це дає можливість керівникам компанії приймати адекватні рішення щодо асортиментної політики, доцільності освоєння нових ринків, підвищення ефективності бізнес-процесів, оптимізації організаційної структури, визначення інвестиційної політики, формування ціни на продукцію, збереження позицій на ринку тощо. Власне ця властивість і робить цей вид обліку саме “ управлінським ”, тобто таким, який відповідає потребам управлінців [5].

В сучасних умовах управлінський облік необхідно визначати як важливу складову процесу стратегічного управління. Орієнтуючись на управління виробництвом, управлінський облік одночасно забезпечує потреби й інших функцій бізнесу, серед яких маркетинг, управління дослідженнями, ризиками тощо. Управлінський облік, що передбачає формування і використання внутрішньої звітності для оперативного і стратегічного планування, контролю й оцінки, надає допомогу у прийнятті управлінських рішень у нестандартних ситуаціях.

Отже, необхідність і переваги впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах очевидні.

Впровадження управлінського обліку вимагає для кожного підприємства розроблення індивідуального проекту, який враховує специфіку діяльності та унікальність конкретної організації. Поряд з цим для розроблення та оцінювання системи управлінського обліку на

конкретному підприємстві керівництвом повинна бути охоплена та скоординована сукупність таких концепцій організації управлінського обліку:

- концепція, пов'язана з функцією управління, що описує функцію управлінського обліку з точки зору її орієнтації на продуктивність ресурсів; створення вартості; бізнес-процеси; командні дії та цілі;

- концепція, пов'язана з контролем за використанням результатів здійснення функції управлінського обліку з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном;

- концепція, пов'язана з процесом і технологією – встановлення зв'язку управлінського обліку з іншими процесами управління, врівноваження використаних ресурсів і створеної вартості, розробка й оцінювання технології, яку використовують в управлінському обліку, враховуючи співвідношення “витрачені ресурси — отримані вигоди”;

- концепція, пов'язана з потенціалом, необхідним для ефективного виконання функції управлінського обліку з позиції компетентності, безперервного вдосконалення, творчих можливостей та критичної свідомості [6, с. 17–18].

Наведені концепції становлять сучасну концептуальну основу управлінського обліку.

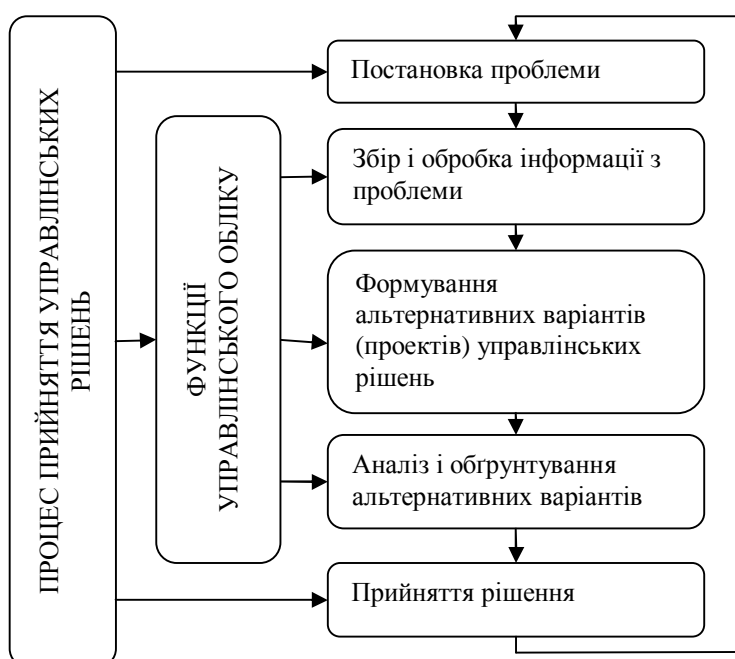


Рис. 2. Взаємозв'язок системи управлінського обліку з процесом прийняття управлінських рішень

Впровадження системи управлінського обліку у практику виробничих підприємств повинно передбачати поетапне здійснення основних заходів, зображених на рис. 3.

Процес впровадження (вдосконалення) системи управлінського обліку необхідно проводити обмірковано, поетапно, з оцінкою ефективності кожної стадії і ретельним плануванням наступної, оскільки витрати на вдосконалення системи управління повинні привести до безперечного і відчутного ефекту для підприємства.

Визначальним і найтрудомісткішим етапом створення і розвитку управлінського обліку на підприємстві є розроблення (постановка) системи управлінського обліку, що, на нашу думку, передбачає здійснення п'яти стадій:

- 1) дослідно-аналітична (діагностична) стадія – необхідно визначитися з ключовими вимогами до системи управління, провести діагностику організаційної структури, специфіки функціонування підприємства та практики прийняття рішень, здійснити аналіз бізнес-процесів з метою їх оптимізації, дослідити діючу систему бухгалтерського обліку та інші ключові моменти для визначення цілей і пріоритетів розвитку підприємства. Тільки після цього можна пропонувати можливі варіанти управлінського обліку;

2) методологічна стадія – передбачає вибір моделі управлінського обліку, уточнення принципів його організації, визначення об'єктів і системи обліку витрат, методів калькулювання собівартості продукції. Доволі вагомим моментом є створення й функціонування системи обліку за центрами відповідальності, що передбачає: а) виокремлення центрів відповідальності з метою закріплення відповідальності менеджерів у межах обов'язків, повноважень кожного з них; б) складання бюджетів по центрах відповідальності; в) оцінка діяльності центрів відповідальності на основі регулярної звітності про виконання бюджетів та аналізу причин відхилень, визначаючи ефективність роботи підрозділів компанії та її окремих працівників. Розроблення показників та оцінка діяльності центрів відповідальності є складовою й центральною проблемою управлінського контролю, від вирішення якої залежить ефективність управління загалом.

Обов'язковим елементом дієвої системи управлінського обліку є система бюджетування. Бюджетування – це потужна методика, яка пов'язує операційну діяльність компанії з фінансовими аспектами розвитку бізнесу, і цим самим робить щоденну реалізацію стратегії компанії більш видимою, зрозумілішою та контрольованою для топ-менеджерів та власників підприємства [7].

Вважаємо, що в основу управлінського контролю необхідно покласти не лише бюджетний контроль, що характеризує фінансові показники (відхилення від бюджету), а й комплекс таких нефінансових показників, як якість продукції, перелік досягнень, інновації, плинність кадрів тощо;

3) документальна стадія – передбачає розроблення форм внутрішньої звітності, визначення і затвердження системи документообігу, організацію інформаційних потоків на підприємстві. Під системою внутрішньої управлінської звітності необхідно вважати сукупність звітів, об'єднаних в єдину систему із чітко визначеними процедурами використання зазначених звітів. Це сприятиме уникненню дублювання і неузгодженості управлінської інформації, зменшенню частки суперечливих даних, а також забезпечуватиме швидкий огляд і оцінку фактичних результатів порівняно із визначеною метою, виявлення “вузьких місць” і прийняття виважених управлінських рішень.

Розроблення конкретних форм управлінської звітності повинно передбачати чітко встановлені етапи, які покликані оптимізувати технічний аспект комплексу робіт з впровадження системи внутрішньої звітності на підприємстві, а саме [8, с. 14]:

- визначення складу реквізитів, включених в управлінський звіт;
- розміщення реквізитів в певній послідовності і встановлення взаємозв'язку між ними;
- розроблення ескізу форми управлінського обліку;
- уніфікація форм управлінської звітності;
- уточнення форми управлінського звіту;
- виготовлення зразка управлінського звіту;
- внесення, за необхідності, коригувань в управлінський звіт (зворотний зв'язок).

Аналітична звітність, необхідна підрозділам, повинна генеруватись на основі єдиних баз даних та аналітичних показників. Забезпечення інтеграції даних можна досягти впровадженням інструментів відповідних інформаційних технологій;

4) стадія автоматизації інформаційного процесу на підприємстві – це визначальний чинник дієвості системи управлінського обліку, адже для досягнення ефективності прийнятих управлінських рішень оброблення й надання даних повинна здійснюватись інтегровано й оперативно. Модуль управлінського обліку є невід'ємною частиною сучасних систем автоматизації управління підприємством;

5) організаційна стадія – це завершальна стадія розроблення системи управлінського обліку, що передбачає затвердження обраної методики в наказі про організацію управлінського обліку, а також створення служби управлінського обліку як додаткової ланки управління, розподіл відповідних обов'язків між працівниками, формування посадових інструкцій.

Оскільки успіх впровадження будь-якого проекту великою мірою залежить від порозуміння з персоналом, тому досить вагомим моментом в організації управлінського обліку є сприйняття працівниками нової системи, перехід на нові методи, переосмислення своїх обов'язків, розуміння підприємства як відкритої для навчання системи, формування у менеджерів нових поглядів і вимог щодо управління підприємством. Керівництво організації повинно забезпечити працівникам мож-

лівість підвищення кваліфікації, отримання нових знань проведенням тренінгів і бізнес-семінарів, курсів підвищення кваліфікації, а також розробити ефективну систему мотивації персоналу.



Рис. 3. Алгоритм впровадження і розвитку системи управлінського обліку на підприємстві

Обов'язковою умовою дієвості системи управлінського обліку є взаємоузгодженість роботи усіх служб і підрозділів підприємства, постійна командна співпраця у напрямі реалізації узгоджених загальних цілей підприємства.

Відсутність одного з вищенаведених заходів унеможливило функціонування цілісної системи управлінського обліку. Ефективність етапу функціонування управлінського обліку є основною метою впровадження цієї системи. Оцінювання ефективності функціонування діючої системи управлінського обліку можна проводити в такому порядку: оцінка на відповідність визначеній меті підприємства; порівняння отриманих вигод з понесеними витратами для впровадження цієї системи; порівняння діючої системи з еталоном (системою управлінського обліку провідних фірм відповідної галузі).

Враховуючи те, що підприємство під час своєї діяльності постійно виявляє нові потреби зростання ефективності інформаційного забезпечення, виникає потреба у пошуку нових шляхів для вдосконалення системи управлінського обліку.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** У сучасних умовах господарювання забезпеченню довгострокового, ефективного функціонування і розвитку промислових підприємств та досягненню ними оперативних і стратегічних цілей сприятиме використання у процесі управління системи управлінського обліку та звітності. Проведене дослідження теоретико-методологічних проблем формування управлінського обліку сприятиме активному практичному впровадженню цієї системи на вітчизняних підприємствах.

Подальших детальніших досліджень вимагають питання конкретизації етапів функціонування управлінського обліку, напрямів його оцінювання і вдосконалення на підприємствах України.

1. Голов С.Ф. *Управлінський облік*. – Х.: Фактор, 2009. – 784 с. 2. Аткінсон Е.А. *Управленческий учет* / [Э.А. Аткінсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг]; пер. с англ. А.Д. Рахубовского, Д.А. Рахубовской; под. ред. А.Д. Рахубовского. – [3-е изд.]. – М.: Вильямс, 2003. – 878 с. 3. Шайкан А.В. *Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: монографія* / А.В. Шайкан. – К.: КНЕУ, 2009. – 303 с. 4. Нападівська Л.В. *Еволюція управлінського обліку // Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи України. наук. зб. / за ред. З.Г. Ватаманюка*. – Львів: Інтереко, 2001. – С. 264–276. (Формування ринкової економіки в Україні. Спецвип. 7). 5. <http://www.kstil.com.ua/rubrics/?aid=91&rid=25> с. 6. Голов С.Ф. *Управлінський облік*. – К.: Лібра, 2004. – 703 с. 7. <http://www.kstil.com.ua/rubrics/?aid=92&rid=26&print=11> с. 8. Височан О.С., Осідач О.О. *Управлінська звітність про наявність і рух грошових коштів та їх еквівалентів // Менеджмент і підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Національного університету “Львівська політехніка”*. – № 570. Спец. випуск ІППТ. – 2006. – С. 13–19. 9. Малярєвський Ю.Д. *Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства: монографія* / Ю.Д. Малярєвський, С.В. Лабунська, Л.В. Безкоровайна. – Харків: Видавництво ХНЕУ, 2008. – 161 с. 10. Карпенко О.В. *Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія*. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с. 11. Фатхутдинов Ф.А. *Разработка управленческого решения: учеб. пособ.* – К.: ЗАО “Бизнес-школа” “Интел-Синтез”, 1997. – 208 с. 12. Чумаченко М. *Управленческий учет в Украине* / М. Чумаченко // *Бухгалтерский учет и аудит*, 2001. – № 6. – С. 43–47. 13. Корбетт Т. *Управленческий учет по ТОС* / пер. с англ. Д. Капранова. – К.: Издательство “Необхідно і достатньо”, 2009. – 240 с.