

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ ТА ПИТАННЯ СТАНОВЛЕННЯ ЙОГО НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті розглянуто основні питання становлення управлінського обліку, напрямки його удосконалення на підприємствах України та визначено шляхи і перспективи подальшого розвитку з використанням зарубіжного досвіду організації управлінського обліку.

Ключові слова: управлінський облік, управлінські рішення, інформація, система, впровадження.

Після переходу України до ринкових умов господарювання виникла необхідність розробки системи бухгалтерського обліку, що була б максимально адаптована до ринкового середовища. Тому особливе зацікавлення викликало ведення обліку у розвинених країнах, у тому числі й управлінський облік.

Спочатку ідея існування управлінського обліку сприймалася повністю. Вивчалися можливості його впровадження в уже наявну систему обліку і звітності. Потім почався критичний аналіз його суті.

Основні дискусії у вітчизняній літературі розгорнулися стосовно таких основних питань:

- чи існує бухгалтерський облік як облік взагалі, чи лише є економічною управлінською інформацією;
- чи є управлінський облік самостійною інформаційною системою, чи органічно входить до загальної системи управлінського обліку?

Аналіз наукової літератури виявив різноманітність поглядів щодо визначення управлінського обліку, його зв'язку з іншими елементами облікової системи, а саме:

- «управлінський облік як окремих вид обліку не існує» (В. Ластовецький) [3, с.15], оскільки «така міфічна система ... нежиттєздатна в основі, концептуально помилкова» (О. Бородкін);
- «управлінський облік є первинним, оскільки він ґрунтується на первинних документах» (В. Ластовецький);
- «управлінський облік є самостійною інформаційною системою, основне завдання якої пов'язано з формуванням даних для прийняття управлінських рішень» (Л. Нападовська) [1, с. 45].

Однак більшість вчених сходиться на висновку, що управлінський облік є лише модифікованою системою збирання та узагальнення інформації у вигляді, необхідному для забезпечення інформаційних потреб управління.

Метою статті є аналіз сучасного стану управлінського обліку, розгляд основних проблем та необхідності його впровадження на підприємствах України.

Для визначення основних проблем управлінського обліку необхідно спочатку розглянути процес його становлення у зарубіжних країнах.

У економічно розвинених країнах підприємства 90 % робочого часу та ресурсів у галузі бухгалтерського

обліку витрачають на ведення управлінського обліку, тоді як на традиційний фінансовий облік витрачається лише залишкова частина [5].

Управлінський облік як система виник у кінці 40-х на початку 50-х років ХХ ст. У цей час в економічно розвинених країнах світу бухгалтерський облік перетворився із засобу групування і обробки інформації, що містилася в первинних документах, у джерело необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

Виникненню управлінського обліку передували калькуляційний та виробничий облік. Калькуляційний облік виник одночасно із господарським і розвивався разом з ним.

У ХІХ-ХХ ст. унаслідок науково-технічного прогресу, ускладнення процесів управління виробництвом і збутом продукції, підвищились вимоги до якості і кількості облікової інформації. Це призвело до виявлення певних недоліків калькуляційного обліку, основним із яких стало формування інформації у ретроспективі, що не давало можливості приймати оперативні рішення.

Потреба в оперативному контролі витрат і регулюванні собівартості продукції призвели до поширення оперативно-калькуляційного обліку і виникнення системи «стандарт-кост». Уперше систему нормативного визначення витрат розробив Ч. Гаррісон у 1911 році. Доповненням до системи обліку витрат «стандарт-кост» стало поширення обліку за центрами відповідальності.

Наступним етапом розвитку калькуляційного обліку було виникнення у 40-х роках ХХ ст. системи обліку витрат «директ-кост», ідеї якої використовуються і на сучасних підприємствах.

Розробка і запровадження нових методів обліку на підприємствах збагатили систему калькуляційного обліку і призвели до виникнення виробничого обліку, що надалі розвинувся в управлінський.

Отже, більшість методів сучасного управлінського обліку були розроблені протягом 1820-1920 рр. у США. Далі ці методи і прийоми удосконалювалися впроваджувалися системи гнучких кошторисів, внутрішньовиробничої звітності, методи нормування матеріальних і трудових витрат тощо. Становлення управлінського обліку в США відбулося у 60-ті роки минулого століття. Цей перехід отримав назву «облікової революції». Відбулося створення

інформаційної системи, що найповнішою мірою відповідала потребам управління.

Облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції доповнився аналізом і плануванням собівартості продукції, підготовкою інформації для прийняття управлінських рішень. З США управлінський облік поширився і в інші країни. У Франції його назвали «аналітична бухгалтерія», в Німеччині – «контролінг».

На сучасному етапі розвитку управлінського обліку, що розпочався з 90-х років і триває до сьогодні, управлінський облік розглядається як складова процесу стратегічного управління і спирається на маркетинг, менеджмент, аналіз господарської діяльності. Тобто відбувається інтеграція управлінського обліку в систему управління. У Росії перша непряма згадка про управлінський облік з'явилась у 1957 році, коли було опубліковано російський переклад звіту бригади англійських фахівців з питань обліку і звітності про поїздку в США у 1950 році. Хоча ні в назві, ні в тексті термін «управлінський облік» не вживався, звіт дав змогу довідатися про зміст управлінського обліку того періоду.

У 1971 році вийшла монографія М. Чумаченка «Облік і аналіз в промисловому виробництві США», де автор розглянув основні системи обліку витрат виробництва, проаналізував їх та висвітлив методіку розрахунку проектів управлінських рішень, пов'язаних зі зміною собівартості. Надалі розвитком основ управлінського обліку в умовах адміністративно-командної системи цікавилися такі вчені, як Б. Валуєв, В. Палій, Я. Соколов тощо.

Однак повну інформацію про управлінський облік можна було отримати лише після виходу у 1991 році монографії А. Ягурової «Управлінський облік: досвід економічно розвинених країн». У цій монографії було узагальнено досвід у використанні управлінського обліку компаніями США та Великої Британії. Зазначалося, що в сучасних умовах господарювання управлінський облік містить не лише облік витрат, а й облік доходів, капіталовкладень, методи оптимізації господарських процесів тощо [2].

З переходом України до ринкових умов господарювання сформувався певні позиції українських науковців щодо сутності управлінського обліку, а саме:

- управлінський облік є новим і принципово відмінним від відомих в Україні видів обліку, він є ключем до прийняття управлінських рішень;
- управлінський облік є набором реєстрів і його інформація необхідна для прийняття управлінських рішень усередині підприємства;
- управлінський облік є подібним до вже відомого внутрішньогосподарського розрахунку;
- управлінський облік є лише видом оперативнотехнічного обліку;
- управлінський облік – це розділ фінансового обліку;
- управлінський облік є лише обліком витрат.

У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» управлінський облік ототожнюється із внутрішньогосподарським.

Однак можна погодитись із думкою З. Гуцайлюка, що внутрішньогосподарський облік є частиною або першим етапом управлінського обліку, оскільки

забезпечує формування інформації для управління окремими структурними підрозділами господарюючого суб'єкта.

Для управління суб'єктом загалом необхідна додаткова інформація про явища, факти чи процеси, характерні для підприємства, чи про його взаємовідносини із зовнішнім середовищем [1].

Більшість вчених-економістів погоджуються, що управлінський облік є системою збирання і узагальнення інформації у вигляді, необхідному для забезпечення інформаційних потреб управління. Однак не варто говорити про виокремлення його в окрему інформаційну систему. Управлінський облік повинен бути однією із підсистем єдиної інформаційної системи управління підприємством. Крім того, слід зазначити, що більшість елементів управлінського обліку входять у традиційний бухгалтерський та оперативний облік, економічний аналіз.

Справді, при зіставленні суті визначення оперативного економічного аналізу із визначенням управлінського обліку виявляється існування цілої низки спільних рис, однак управлінський облік – це не тільки процес збирання необхідної для потреб управління інформації, а й одночасне формування на основі зафіксованих даних оперативних управлінських рішень. Загалом управлінський облік визначають як складову бухгалтерського обліку, зокрема як облік витрат. Але, на відміну від фінансового обліку витрат, управлінський містить також елементи планування, прогнозування, нормування тощо і за своїм призначенням значно відрізняється від обліку витрат. Крім того, його ведення спрямоване для задоволення потреб управління.

Особливостями управлінського обліку є наступні:

- ведення управлінського обліку залежить від рішення і компетентності працівників підприємства, оскільки його методологія не затверджена офіційно;
- інформація управлінського обліку є конфіденційною і доступна лише для певної групи користувачів;
- дані управлінського обліку не завжди точні і мають приблизні оцінки експертів;
- метою здійснення управлінського обліку є надання необхідної інформації управлінцям;
- об'єктами управлінського обліку є насамперед витрати, а також доходи і фінансові результати, згруповані за цільовим призначенням.

Отже, можна зробити висновки про наявність певних проблем щодо розвитку та впровадження управлінського обліку на підприємствах України.

Слід погодитись з твердженням, що на сьогодні «...ані теоретично, ані практично не існує цілісної системи управлінського обліку як окремої інформаційної системи» [1, с. 45].

Нормативно не закріплена методологія ведення управлінського обліку, що призводить до виникнення дискусій щодо суті управлінського обліку, його зв'язку з іншими елементами системи обліку тощо. Крім того, наявна методологія не враховує особливостей підприємств окремих галузей господарства. Більшість українських підприємств відмовилися від ведення управлінського обліку, підприємствам надано право самостійно розробляти систему і форми управлінського обліку, звітності і контролю

господарських операцій. Також запровадженню управлінського обліку на підприємствах перешкоджають відсутність достатнього рівня знань та досвіду у цій сфері.

Окремі підприємства використовують поєднання управлінського та фінансового обліку.

Упровадження управлінського обліку на промислових підприємствах визначається необхідністю:

– економічної обґрунтованості рішень, прийнятих управлінським персоналом;

– контролю господарської діяльності підприємства;
– оцінки діяльності структурних підрозділів промислових підприємств;
– формування стратегії та планування діяльності підприємства в майбутньому тощо.

При впровадженні управлінського обліку на підприємствах України за умов ринкової економіки необхідно звертати більшу увагу на інтелектуальний капітал, оскільки він забезпечує можливість ефективніше використовувати економічні можливості підприємства.

Список літератури

1. Гуцайлюк, З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів [Текст] / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 1. – С. 45-49.
2. Білоусова, І. Роль управлінського обліку в підвищенні ефективності виробництва [Текст] / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 44-47.
3. Ластовецький, В. О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики [Текст] / В. О. Ластовецький. – Чернівці: Прут, 2005. – 200 с.
4. Нападівська, Л. В. Управлінський облік [Текст] / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ, 2000. – 450 с.
5. Приймачок, О. М. Необхідність впровадження управлінського обліку на підприємствах України [Текст] / О. М. Приймачок // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 225: В 3 т. – Т. III. – Дніпропетровськ: ДІНУ, 2007. – 276 с.
6. Ягурова, А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] / А. Ягурова; Пер. с польск.; предисловие Я. В. Соколова. – М., 1991. – 240 с.

РЕЗЮМЕ

Королович Оксана

Управленческий учет в Украине и вопросы становления его на промышленных предприятиях

В статье рассмотрены основные вопросы становления управленческого учёта, направления его совершенствования на предприятиях Украины, а также определены пути и перспективы дальнейшего развития с использованием зарубежного опыта организации управленческого учёта.

RESUME

Korolovych Oksana

The management accounting in Ukraine and the questions of its formation in industrial enterprises

The article deals with the basic question of managerial accounting formation. The directions of its improvement in the Ukraine and the ways and prospects of its further development using the overseas experience of the management accounting are defined.

Стаття надійшла до редакції 30.10.2012 р.