

ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ІНТЕГРОВАНОЇ ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ

О.О.Королович О.О., 2012

Розглянуто питання впровадження управлінського обліку в Україні та формування його як інтегрованої інформаційної системи.

The article deals with issues of implementation of management accounting in Ukraine and formation-ing it as an integrated information system.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Ефективна робота сучасного підприємства неможлива без добре налагодженої системи управлінського обліку і звітності на всіх рівнях управління. В умовах посилення конкуренції на вітчизняному ринку питання про необхідність налагодження системи управлінського обліку на підприємствах для багатьох прогресивних керівників вже не постає.

Підвищена увага до управлінського обліку зумовлена факторами, специфічними для сучасного бізнесу: постійне зростання концентрації капіталу; високий рівень внутрішньої та зовнішньої конкуренції; непередбачуваність інфляційних рухів навіть в країнах зі стабільними грошовими системами; значне збільшення виробничих витрат.

Для зміцнення позицій підприємства на ринку і його експансії необхідно грамотно управляти його грошовими потоками, виробництвом та інвестиційними проектами. Очевидно, що традиційних методів бухгалтерського обліку вже недостатньо.

Виділення управлінського обліку в самостійну сферу діяльності є об'єктивним за суттю. Ще в 50-ті роки XIX ст. в США та інших розвинених країнах виникла потреба в ефективній системі оперативної інформації про витрати та результати, яка відповідала б потребам апарату внутрішнього управління в багаторівневих виробничо-господарських системах [3, с. 58].

Наприкінці XX ст. він розвинувся у багатогранну систему внутрішніх відносин на підприємстві.

У новій інформаційній підсистемі – управлінському обліку – не тільки вирішувалися суто облікові інтереси, але й широко використовувалися прийоми та методи зі споріднених сфер: планування, організації управління економікою підприємства, математики, статистики, психології, ринкових операцій, технології. Головна мета такої інформаційної підсистеми – генерація корисної фінансової інформації для потреб внутрішнього управління – визначила структуру управлінського обліку: виробничий облік; планування і контроль витрат та результатів; обліково-аналітичне забезпечення спеціальних управлінських рішень.

У західній практиці поширена думка, що управлінський облік виник внаслідок недоліків традиційної бухгалтерії, оскільки дані бухгалтерського обліку і звітності не можуть сповна задовольнити потреби управління підприємством. Це пов'язано з тим, що вони швидко застарівають, не є оперативними, призначені в першу чергу для зовнішніх користувачів і не дають інформації щодо прогнозу господарської діяльності [4, с. 297].

Вітчизняні підприємства прагнуть збільшити конкурентоздатність, вдосконалюючи управління витратами та прибутком. Сьогодні в сфері управління витратами виробництва та фінансовими результатами діяльності підприємства існує дві основні проблеми:

1) переорієнтувати вітчизняну теорію та накопичений досвід на вирішення нових завдань у сфері управління підприємством;

2) створити нові системи отримання інформації про витрати, застосовувати нові підходи до калькулювання собівартості, аналізу фінансових результатів, а також методів контролю та прийняття управлінських рішень.

У цьому аспекті значний інтерес для українських підприємств становить вивчення системи управлінського обліку.

Управлінський облік – необхідний інструмент управління підприємством, який дає змогу підвищити якість та оперативність прийняття управлінських рішень, максимізувати очікуваний прибуток та ефективно контролювати ризики господарської діяльності, мобілізувати резерви. На більшості вітчизняних підприємств та організацій він не ведеться або розвинутий дуже слабо.

Це можна пояснити відсутністю єдиної методологічної основи, методологічних рекомендацій з його організації. Водночас підприємства, функціонуючи в умовах конкуренції та боротьби за виживання, відчувають гостру необхідність в організації дієвої системи управлінського обліку на основі єдиних принципів планування, обліку, оцінки, калькуляції, аналізу та контролю управління підприємством.

Проблема запровадження управлінського обліку у вітчизняну практику набуває першочергового значення, виникає необхідність глибоких досліджень економічної природи, сутності та змісту управлінського обліку, його теоретичних основ. Ще й сьогодні не повністю усвідомили роль управлінського обліку в організації, недостатньо чітко розуміють його цілі та завдання.

В Україні поняття “управлінський облік” досі не отримало в економічній літературі більш чи менш чіткого та однозначного трактування. Спеціалісти не виробили єдиної думки про сутність, роль та призначення управлінського обліку, його місце в системі управління підприємством, теорії обліку.

Аналіз останніх досліджень чи публікацій, в яких започатковано розв’язання проблеми.

У вітчизняній економічній літературі поняття «управлінський облік» та питання його впровадження і подальшого розвитку знайшли відображення в працях таких видатних вітчизняних науковців, як С.Ф. Голов, Л.В. Нападовська, В.В. Сопко, М.С. Пушкар та ін.

Згодом теорію управлінського обліку розробляли й інші вітчизняні вчені.

Критичний огляд робіт вітчизняних та зарубіжних вчених дає підстави для висновків про інформацію управлінського обліку:

- призначена для використання всередині організації, що уможливує активний вплив на процес виробництва;
- призначена для використання всередині організації, що зумовлює комерційну таємницю даних;
- використовується для прийняття управлінських рішень, в чому і полягає можливість активного впливу на процес виробництва;
- істотну частку інформації становлять дані про витрати.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті – висвітлення основних моментів розвитку управлінського обліку в Україні та перетворення його на якісно новий ресурс надання корисної інформації з метою подальшого підвищення ефективності економічної діяльності підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Наприкінці 90-х років на шляху вітчизняної економіки почали з’являтися паростки управлінського обліку. І взагалі помилково вважати управлінський облік новим для вітчизняної економіки. В перші роки радянської влади функції бухгалтерських служб були значно ширшими. Бухгалтер того часу займався як обліковою, так і планово-аналітичною роботою. Однак скасування комерційної таємниці і розвиток соціалістичної системи господарювання по суті перетворили бухгалтера на звичайного реєстратора факторів господарської діяльності. Підприємства почали втрачати навички впровадження управлінського обліку. Розвиток та закріплення централізованого управління сприяли поступовому відокремленню від бухгалтерської служби планово-економічних та фінансових відділів з передаванням їм частини бухгалтерських повно-

важень. В результаті вся система бухгалтерського обліку практично перетворилася на фінансову та обслуговувала виключно державні інтереси.

Після відмови від централізованої системи управління на користь ринкової економіки необґрунтовано почали занижувати значення. Крім того, всі види аналізу (оперативний, факторний, комплексний тощо), які застосовуються в управлінському обліку, також добре відомі вітчизняним вченим та практикам.

Управлінський облік – підсистема бухгалтерського обліку, котра в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, яка використовується для планування, власне управління та контролю за діяльністю підприємства [7, с. 129].

Управлінський облік як процес охоплює виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу та приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій.

Водночас управлінський облік перестав бути просто обліком, паралельним до бухгалтерського. Він є механізмом для прийняття управлінських рішень і основним інструментом, котрий дає змогу керівнику керувати підприємством.

Раніше не раз робили спроби впровадити внутрішньогосподарський розрахунок, прототипом якого є одна з концепцій управлінського обліку – управління за центрами відповідальності. Разом з цим вітчизняна теорія та практика глибоко опрацювали питання, пов'язані з калькулюванням собівартості продукції, розробленої за допомогою нормативного методу обліку, схожого на систему обліку «стандарт-кост», що застосовується в управлінському обліку.

Концепція управлінського обліку може базуватись на таких принципах:

- управління підприємством від центра до первинних підрозділів через делегування обов'язків, прав та відповідальності;
- оплата праці за кінцевим результатом кожного підрозділу;
- бізнес-планування з нижчих рівнів до вищих;
- управлінський облік на основі контролю доходів і витрат окремих підрозділів та усього підприємства.

Однак впроваджені заходи поки не сприяють створенню цілісної системи управлінського обліку.

Часто виникають ситуації інформаційного вакууму, коли необхідно приймати рішення без достатньої інформації. Для цілей управлінського обліку акумулюється й обробляється інформація про різноманітні сторони діяльності: від натуральних виробничих показників до думки співпрацівників про саму компанію, включаючи прогнозування та моделювання майбутнього її стану; визначення необхідних показників, за якими можна з'ясувати, наскільки близька компанія до поставлених цілей.

Аналізуючи досвід становлення управлінського обліку, необхідно відповісти на декілька основних питань, зокрема, кому призначатиметься управлінська інформація та які показники діяльності підприємства треба враховувати.

Можна виділити три рівні споживачів управлінської інформації:

- 1) корпоративний (акціонери, інвестори);
- 2) топ-менеджмент (генеральний директор, його замісники, фінансовий директор);
- 3) керівники середньої ланки (функціональних підрозділів, служб, відділів).

Склад управлінської звітності, а також ступінь її деталізації залежать від того, кому призначена інформація. Найзагальніші дані призначені для корпоративного рівня, більш деталізовані надходять топ-менеджерам, а максимально детальна інформація надається керівникам функціональних підрозділів.

Система управлінського обліку слугує не тільки інформаційною базою для прийняття рішень, але й дозволяє проводити самодіагностування стану підприємства, оцінку конкурентної позиції та ефективно мотивувати персонал.

Як основні показники ефективності діяльності більшість підприємств розглядають прибуток, виручку та обсяг витрат як усієї компанії, так і її підрозділів.

Основною функцією управлінського обліку є забезпечення умов для найоб'єктивнішого аналізу ефективності діяльності підприємства, а також для того, щоб під час прийняття управлінських рішень були враховані побажання всіх груп зацікавлених осіб. Інакше кажучи, управлінський облік повинен дозволяти визначити, наскільки ефективно працює організація з погляду різних груп інтересів.

Управлінський облік виконує три найхарактерніші функції:

- 1) підтримує процес прийняття рішень;
- 2) є системою для забезпечення працівників інформацією;
- 3) є технологією, котра дає змогу виміряти шляхи надання інформації, якщо методи її отримання не відповідають потребам підприємства.

Управлінський облік є достатньо об'ємним напрямом і для такої технології необхідна система для практичного впровадження управлінського обліку на підприємстві.

Необхідність прискіпливого відбору показників, котрі характеризували б ефективність роботи менеджменту на всіх рівнях і були б узгоджені із загальною стратегією бізнесу, є основною метою для будь-якої якісної системи управлінського обліку.

Роль управлінського обліку полягає також і в тому, щоб виразити завдання й стратегічні плани дій в конкретних показниках.

Для успішної організації управлінського обліку залежно від галузевих особливостей підприємства й цільової установки передовсім доцільно розробити економічно обгрунтовану класифікацію витрат, що дасть змогу визначити та сформувати місця виникнення витрат, їх носії та центри відповідальності. Потім необхідно вибрати найприйнятніший варіант, за яким буде організовано управлінський облік.

Для високоефективної роботи сучасного підприємства необхідна чітко налагоджена система управлінського обліку для менеджерів різних рівнів. З одного боку, такий висновок лежить на поверхні і є достатньо банальним, з іншого – в Україні розроблено надзвичайно мало рекомендацій щодо впровадження ефективної системи управлінського обліку на підприємствах, а управлінський облік на них або в зародковому стані, або зовсім відсутній.

Активному впровадженню управлінського обліку в Україні заважає передовсім неадекватне ставлення до нього в ланці вищого керівництва великих підприємств. Багато в чому це пов'язано зі сприйняттям управлінського обліку як частини бухгалтерської інформації, необхідної для зовнішнього фінансового аналізу [6, ст. 47].

Крім того, керівники українських компаній, знайомі, як правило, із загальними теоретичними основами управлінського обліку, не уявляють собі, як їх застосовувати на практиці. Чітко усвідомлюється роль управлінського обліку в забезпеченні правильного використання ресурсів підприємства і визначенні обсягів відповідальності кожного менеджера. Але визначення очікуваного доходу від певного економічного заходу, складання прогнозу рентабельності випуску нових видів продукції, прогнозування фінансового становища фірми в перспективі та фінансова оцінка варіантів розвитку підприємства, як основні завдання управлінського обліку, не знаходять широкого застосування.

Вдосконалення оцінки ефективності управлінського обліку повинно сприяти вирішенню проблем у функціонуванні системи управлінського обліку, котрі, своєю чергою, перешкоджають підвищенню ефективності діяльності підприємства в цілому.

Серед пріоритетних – такі напрями вдосконалення системи управлінського обліку:

1. Вдосконалення структури, ієрархії, змісту і форми подання управлінських звітів.
2. Розвиток фінансового планування та бюджетування.
3. Розроблення стратегії розвитку компанії зі зв'язком коротко-, середньо- та довгострокового горизонтів планування.
4. Вдосконалення системи обліку витрат.

Спираючись на аналіз широкого кола навчально-методичної літератури, публікацій та досліджень, виявлено деякі характерні для українських підприємств недоліки систем управлінського обліку:

- нині система зведень рапортів, довідок та звітів на українських підприємствах, як правило, надто фрагментарна і не відповідає вимогам, які ставляться до інформаційного забезпечення управління виробництвом в теперішніх умовах (повнота інформації, її зіставлення, оперативність, точність, стислість, доцільність);
- відсутній ряд конкретних форм аналітичних звітів;
- немає ієрархії форм звітів для різних рівнів управління;
- відсутній чіткий регламент періодичності складання аналітичних звітів для різних користувачів.

Серед рекомендованих напрямів вдосконалення системи управлінського обліку на українських підприємствах виділяються, зокрема: проектування оптимальної ієрархії звітів та їх адаптація до потреб керівників різних рівнів; оптимізація системи бюджетування; вдосконалення системи обліку витрат і нормативної бази розрахунку їх планового рівня.

Система управлінського обліку накладається на організаційну структуру, яка сформувалася на підприємстві. Тому ефективність цієї системи багато в чому залежить від ефективності організації підприємства. Часто вдосконалення системи управлінського обліку повинно супроводжуватися, а можливо, й узгоджуватися зі змінами в організаційній структурі підприємства, оскільки недоцільно і неефективно накладати сучасні методи управлінського обліку і тим більше комп'ютеризувати їх в умовах неефективної організації структури підприємства.

Отже, до типових недоліків організаційних структур управління українськими підприємствами належать:

- високий рівень концентрації прийняття управлінських рішень на рівні вищого керівництва;
- слабе делегування відповідальності вищих керівників на середній рівень управління;
- необґрунтоване розосередження деяких управлінських функцій з планування та контролю за конкретними структурними підрозділами;
- дублювання функцій різних підрозділів.

Реалізація мети та завдань управлінського обліку, його вдосконалення із застосуванням діагностики дають змогу застосувати системно-проблемний підхід та логічний аналіз підсистем управління. Виявлення особливостей і тенденцій розвитку кожної підсистеми зумовлює визначення глобальних проблем розвитку організації загалом і побудови ясної «фінансової картини» економічного суб'єкта.

Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у цьому напрямі. Розвиток в нашій країні ринкових відносин повинен привести до суттєвого переосмислення критеріїв економічної оцінки результатів діяльності організацій та підприємств та до змін змісту та функцій управління на мікроекономічному рівні. В наш час управлінському персоналу доводиться покладатися на власні сили й приймати самостійні рішення як щодо контролю доручених їм підприємств та підрозділів, так і щодо самостійного планування їх діяльності.

В умовах сучасної економіки очевидна необхідність інтеграції методів корпоративного управління в єдину систему, котра забезпечувала б підтримку прийняття економічно зважених управлінських рішень, підвищення продуктивності праці й конкурентоздатності підприємств. Це питання не тільки ефективного управління підприємством, але й його існування в умовах жорсткої конкуренції, зокрема й на міжнародному рівні.

На практиці окремі елементи управлінського обліку, як правило, використовують на підприємствах. Важливо, щоб ці елементи були об'єднані в загальну структуру, орієнтовану на досягнення визначеного результату. Тому доцільно було б вирішити такі завдання:

1. Сприяти розширенню кола підприємств, які використовують в своїй діяльності кращі механізми управлінського обліку для прийняття управлінських рішень.
2. Стимулювати застосування прогресивного досвіду закордонних країн із розвитку систем управлінського обліку в українських умовах.
3. Розробити базові методологічні рекомендації з питань організації та ведення управлінського обліку на підприємствах, взявши до уваги український та закордонний досвід.

4. Прискорити процес формування професійної спільки, здійснювати підтримку процесів об'єднання професіоналів з управлінського обліку.

Отже, управлінський облік можна визначити як інтегровану внутрішньогосподарську інформаційну систему, головним завдання якої є інформаційне забезпечення менеджерів господарюючих суб'єктів даними про витрати і результати діяльності як всієї організації, так і її структурних підрозділів, яка призначена для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень.

1. Голов С.Ф. *Управлінський облік: підруч.* – К.: Лібра, 2003. – 704 с. 2. Керимов В.Э., Селиванов П.В., Минина Е.В. *Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики // Менеджмент в России и за рубежом.* – 2001. – № 4. 3. Сатубалдин С.С. *Учет затрат на производство в промышленности США.* – М.: Финансы, 1980. 4. Атамас П.Й. *Управлінський облік: навч. посіб.* – Д. – К., 2006. – 440 с. 5. Билоусова И. *Проблемы совершенствования управленческого учета // Бухгалтерский учет и аудит.* – 2007. – № 4. – С. 35–40. 6. Воронова Е. *Системы управленческого учета: развитие в условиях новых методов управления // Проблемы теории и практики управления.* – 2007. – № 9. – С. 45–52. 7. Терещенко О.О. *Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці // Фінанси України.* – 2006. – № 8. – С. 137–145. 8. *Система управлінського обліку в Україні // www. emd. ru.*

УДК 657.372.5

М.В. Корягін

Львівська комерційна академія,
кафедра бухгалтерського обліку

ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ВАРТОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇХ РОЗВИТОК

© Корягін М.В., 2012

Виділено підходи до розуміння сутності поняття “вартість підприємства”. Обґрунтовано авторське розуміння цього поняття на основі врахування потреби розроблення облікового забезпечення системи управління вартістю підприємства.

In the article approaches to understanding the concept of “enterprise’s value” is conducted. Copyright understanding of this concept is substantiated which based on consideration of the requirement accounting charge of the development management of “enterprise’s value”.

Постановка проблеми. Сьогодні серед дослідників відсутня єдність підходів до розуміння економіко-теоретичної сутності категорії “вартість підприємства”. Така неузгодженість, своєю чергою, породжує неузгодженість в обґрунтуванні визначення поняття “вартість підприємства”. Для побудови системи обліку, яка надаватиме інформацію для системи управління вартістю підприємства, необхідна чітко сформульована термінологія. Це пов'язано з тим, що успішність впровадження концепції управління вартістю на підприємстві багато в чому залежить від правильного розуміння змістового аспекту поняття “вартість підприємства”.

З огляду на це потрібно побудувати загальну класифікацію підходів до визначення поняття “вартість підприємства”.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання сутності поняття “вартість підприємства” вивчали багато вітчизняних вчених, зокрема Г.І. Башнянин, М.І. Бондар, Л.А. Костирко, В.М. Костюченко, О.Г. Мендрул, О.А. Сарапіна, Н.В. Тертична, Л.М. Худолій, М.Г. Чумаченко, А.А. Чухно, І.Й. Яремко та ін., а також велика кількість зарубіжних дослідників,