

СУЧАСНИЙ АСПЕКТ ТРАКТУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОГО ЗМІСТУ ТА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Белова І.М.

Тернопільський національний економічний університет

Динамічність змін на підприємствах зумовлює потребу в інформації, котра повно, своєчасно та достовірно відображає господарські процеси й забезпечує можливість прийняття управлінських рішень. Прийняття оптимального управлінського рішення можливе за умови створення та впровадження в практику управління інформаційної системи, яка орієнтована на вимоги управління діловою активністю підприємства.

Ключові слова: стандарти бухгалтерського обліку, управлінський облік, інформаційна система, виробничий облік, витрати, управлінські рішення, система управління.

Постановка проблеми. На сьогоднішній день ринкова система господарювання в Україні вимагає орієнтування підприємств на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Формування та надання такої інформації є головним завданням управлінського обліку. Тому сьогодні вимагає від керівників підприємств налагодження системи управлінського обліку і звітності на всіх рівнях управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В сучасних умовах господарювання особливо важливого значення набуває інформаційне забезпечення процесу управління, яке необхідне для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Питанням управлінського обліку присвячено багато праць відомих українських вчених: О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, А.М. Герасимовича, Г.Г. Кірейцева, М.Ф. Кропивко, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, М.Р. Лучка, В.П. Моссаковського, Л.В. Нападовської, М.Ф. Огійчука, М.С. Палоха, М.С. Пушкara, В.В. Сопка, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка і зарубіжних – Х. Андерсона, Т. Джонсона, К. Друрі, Р. Каплана, Е. Майера, Д. Мидлтона, Б. Нідлз, С. Ніколаєвої, С.С. Сатубалдіна, Т. Скоуна, С.М. Стукова, Ф. Тейлора В.І. Ткача, Дж. Хігінса, Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., О. Шеремета, інших.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. На сьогодні науковцями видано дуже багато наукових робіт із тематики управлінського обліку, але незважаючи на те немає єдиної думки щодо трактування управлінського обліку та інформаційного забезпечення його на підприємствах.

Мета статті. Висвітлення основних моментів трактування управлінського обліку та обґрунтування і дослідження різних точок зору вчених науковців, щодо ролі і місця управлінського обліку в інформаційному забезпеченні всіх рівнів управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сьогоднішній день поява управлінського обліку обумовлена тим, що традиційні методи бухгалтерського обліку перестали відповідати вимогам управління.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дає таке визначення управлінському (внутрішньогосподарському) обліку – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [15].

Бородкін О.С. стверджував, що управлінський облік – це система оперативного управління підприємством, яка включає блоки: нормування, планування, аналіз, контроль, ціноутворення, оперативний облік і т.д. Вихідна інформація управлінського обліку є позасистемною, тобто не відображається в облікових регістрах і на рахунках бухгалтерського обліку [2].

Бутинець Ф.Ф. дає таке визначення: «Управлінський (внутрішньогосподарський) облік – облік, у якому формуються показники для різних внутрішніх і зовнішніх потреб: обчислення собівартості придбаних матеріалів, виготовлення продукції, виконаних робіт, наданих послуг; визначення витрат, розрахунків доцільності виконаних робіт тощо» [4, с. 27].

Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. «Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в середині підприємства» [5, с. 11].

Голов С.Ф., Єфіменко В.І. «Управлінський облік – це процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в середині організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів» [7, с. 246].

Желюк Л.О. «Облік, який дає зібрати необхідну інформацію в межах і за межами підприємства для прийняття оптимального рішення в конкретній ситуації» [6, с. 26].

Лучко М.Р. «Управлінський облік – це процес підготовки облікової інформації, про діяльність господарських підприємств (організацій), користувачами якої можуть бути будь-які, і яка необхідна менеджменту для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень з поточної виробничої комерційної діяльності фірми (компанії)» [11].

Нападовська Л.В. «Управлінський облік – це система інтегрованої інформації (облікової, планової, нормативної, аналітичної, технічної, технологічної та ін.), необхідної керівництву для прийняття оптимальних управлінських рішень на різних рівнях управління. Метою управлінського обліку є створення та підтримка у реальному стані системи інформації для управління підприємством» [12].

Нападовська Л.В. виділяє також загальносистемні принципи управлінського обліку: методологічного плюралізму, орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства, результативності, відповідальності за прийняття рішень, комплексності, «різної собівартості для різних цілей», економічності [13, с. 59].

Нападовська Л.В. сформулювала головні критерії вимог до управлінського обліку: відповідність потребам управління, постійне удосконалення, активний вплив на систему управління з метою постійного підтвердження своєї корисності [12].

Садовські І. говорить, що управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та підготовки ін-

формації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю в середині підприємства [19, с. 416].

Сопко В. Дає таке трактування: «Внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат і доходів діяльності, коли розкривається ефективність придбаних ресурсів, їх переробки, технологічних і організаційних рішень, мотивації тощо» [21, с. 373; 22, с. 411].

Пушкар М.С. говорить, що управлінський облік – «...групування витрат і різні розрахунки, зв'язані з визначенням собівартості становлять його суть [16].

Друри К. «Управленческий учет обслуживает менеджеров (руководителей) в середине организации (предприятия), выдавая им информацию для принятия решений планирования, контроля и регулирования прямых производственных затрат (себестоимости продукции) для составления финансовых отчетов» [8, с. 13].

Карпова Т.П. «Сущность управленческого учета – интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия» [9, с. 29].

Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл при тлумаченні управлінського обліку роблять акцент і докладно розшифровують споживачів інформації, визначаючи його призначення для внутрішніх операцій. «Управлінський облік є продовженням фінансового обліку й застосовується насамперед для відображення внутрішніх операцій компанії. Його призначення – забезпечити інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення конкретних виробничих цілей. До бухгалтерської інформації, створеної підготовленої для використання керівниками, застосовуються інші правила, ніж до інформації, призначеної для зовнішніх користувачів, що не працюють безпосередньо в компанії» [14, с. 41].

Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Датар Ш. «Управленческий учет – это система сбора и группировки финансовой и нефинансовой информации, на основе которой менеджеры принимают решения для достижения целей организации» [24, с. 27].

Шеремет А.Д. дає таке визначення: «Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, контроля в рамках одной организации, которая обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственного управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций» [25, с. 17].

На думку авторів В.Б. Моссаковского та С.Я. Бублика запровадження управлінського обліку в підприємствах України вимагає висвітлення трьох моментів: по-перше, уточнення функцій управлінського обліку та виконавців; по-друге, формування інформації про понесені підприємством витрати на операційні потреби, вихід продукції та результати діяльності; по-третє, здійснення організаційних заходів [10].

Найістотношою вимогою до управлінського обліку є активний вплив на систему управління з метою постійного підтвердження своєї функціональної корисності.

Основою управління є ефективне використання ресурсів інформаційної системи підприємства, в першу чергу, внутрішніми користувачами – менеджерами підприємства.

У системі інформаційних ресурсів суб'єктів господарювання науковці і практики стали виділяти управлінський облік як основу системи інформаційного забезпечення процесу управління.

Бородкін О.С. вважав, що бухгалтерський облік як інформаційна система є в цілому управлінським обліком. Він заперечував щодо того, що до управлінського обліку відносять тільки облік витрат і калькулювання собівартості, констатував, що управлінська функція обліку неможлива без інформації всіх інших підрозділів (топологічних ділянок) бухгалтерського обліку. Тобто бухгалтерський облік – це інтегрована інформаційна система, яка не має підстав для поділу її на два автономні види обліку: фінансовий та управлінський [3].

На думку Пушкар М.С., Щирби М.Т., інформаційні системи відносяться до систем, які розвиваються, що зумовлено постійним розширенням і зміною потреб споживачів інформації під впливом оточуючого середовища, зміною технічних засобів та розширенням програмного забезпечення [17, с. 25].

Головну мету управлінського обліку вітчизняні науковці часто звужують до підготовки достовірної інформації з метою управління витратами [3, с. 34], що підкреслює виключну актуальність цього аспекту обліку.

Основою внутрішньоправлінських інформаційних потоків є системи нормативно-планових джерел та обліку. Функціонування інших систем інформаційного забезпечення управління підприємством – аналізу, контролю, прогнозування, інших – базуються на застосуванні вихідних інформаційних потоків системи обліку.

Управлінський облік ототожнюють з інтегрованою системою інформації, що поєднує в собі планування, нормування, організацію виробництва, маркетинг, бухгалтерський облік, регулювання, стимулювання, ціноутворення тощо. Управлінський облік як сукупність різних наук розглядати не є правомірним, оскільки втрачається розуміння власне процесу прийняття управлінських рішень та обліку [14, с. 54-56].

Більшість менеджерів виявляють інтерес до впровадження управлінського обліку як засобу удосконалення системи інформаційного забезпечення підприємства. Проте практиками управлінський облік розглядається тільки як додатковий інструмент достовірності визначення виробничої собівартості готової продукції. Відбувається звуження проблемного управлінського обліку до функцій систематичного виробничого.

Організація управлінського обліку дозволяє керівництву, в першу чергу, вирішити проблеми операційної діяльності. За своєю сутністю, ця система є сукупністю форм управлінських звітів, які надають можливість менеджерам аналізувати процес формування витрат; розподілити витрати за видами продукції, відділами (підрозділами) підприємства та напрямками діяльності; здійснити необхідні аналітичні розрахунки (точка беззбитковості, рентабельності, оборотності активів, вартості одного робочого місця, ринкової вартості бізнесу компанії, структури витрат тощо); прослідкувати за ефективністю попередніх управлінських рішень.

Управлінський облік має на меті надання допомоги спеціалістам та керівникам фірм і, особливо, об'єднань при прийнятті управлінських рішень.

З метою стабільності функціонування підприємства, покращання його фінансового стану та зростання прибутку від операційної та інших видів діяльності необхідно здійснити ряд заходів, а саме:

а) формування належного масиву інформації, що характеризує наслідки роботи підприємства та його підрозділів;

б) аналіз наслідків діяльності та розробка практичних та стратегічних рішень на альтернативній основі щодо перспектив діяльності підприємства;

в) систематичний контроль за дотриманням окремими виконавцями, в першу чергу керівниками підрозділів (центрів витрат та центрів прибутку) завдань, передбачених керівництвом фірми щодо витрат та випуску продукції та її реалізації, якщо це доручено підрозділу;

г) підведення підсумків за результатами контролю щодо наслідків діяльності підрозділів та розробка завдань на перспективу [10, с. 8].

В.І. Ткач та М.В. Ткач на підставі узагальнення світової практики ведення обліку витрат і обчислення собівартості продукції виділили 4 системи організації управлінського обліку (точніше формування інформації про витрати та результати діяльності підрозділів, сегментів діяльності тощо):

1) управлінський облік повністю виділений з фінансового за допомогою ведення спеціальних рахунків-екранів;

2) управлінський облік стає автономним по відношенню до системи фінансового обліку;

3) управлінський облік не ведеться, але облік витрат за носіями для обчислення собівартості продукції, робіт і послуг здійснюється статистично, тобто поза системою бухгалтерського обліку, хоч дані статистичного обліку пов'язуються з даними бухгалтерського обліку;

4) управлінський облік відсутній, а облік виробничих витрат інтегровано у фінансовий облік [23, с. 29].

Суттєвими проблемами на шляху формування та забезпечення ефективного функціонування управлінського обліку для вітчизняних підприємств є такі:

1) більше половини операційної інформації, що використовується менеджерами для контролю та оцінювання господарської діяльності, формується поза офіційною системою бухгалтерського обліку в цілому, і тому ведення управлінського обліку не зможе поліпшити ситуацію;

2) набуває особливого змісту проблема, що дані управлінського обліку будуть використовуватись не

стільки для управління, скільки для погодження з даними фінансового (бухгалтерського) обліку та подальшого їх уточнення та виправлення;

3) на сьогодні в більшості підприємств бухгалтерський облік не є основним джерелом інформації для задоволення потреб системи управління. Бухгалтери вітчизняних підприємств завантажені роботою з реєстрації поточних фактів господарської діяльності, тому позбавлені можливості надавати будь-яку практичну допомогу адміністрації підприємства. Працівники бухгалтерії тепер основну увагу зосереджують на вирішенні питань обліку з метою оподаткування підприємства;

4) необхідно будувати систему управлінського обліку з обов'язковим урахуванням її ефективності тому, що нестача звітної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, так само небезпечна, як і наявність надлишкової управлінської інформації, яка розсіває увагу адміністрації і перешкоджає вивченню фактів і зосередженню на вирішенні головних завдань [20, с. 11].

Широкому впровадженню управлінського обліку в Україні перешкоджають проблеми організації, що пов'язані з необхідністю розробки моделі системи управлінського обліку відповідно до потреб управління витратами. Управлінський облік будується індивідуально на кожному підприємстві та орієнтований, в першу чергу, на завдання інформаційного забезпечення процесу оперативного управління фінансовою діяльністю. Відсутність загальнорозроблених критеріїв організації управлінського обліку, широта вибору методологічних підходів, дефіцит кваліфікованих кадрів, непередбачувана поведінка споживчого ринку ускладнюють удосконалення системи обліку на підприємствах.

Висновки та подальші дослідження. Отже, можна зробити такий висновок, що система управлінського обліку повинна проектуватися під конкретне підприємство, враховуючи сукупність факторів, серед яких особливу увагу приділяють внутрішнім.

На сьогоднішній день, впровадження системи управлінського обліку передбачає три ключові моменти:

1) опанування теоретичної основи – розуміння сучасної концепції управлінського обліку;

2) розробка методичної основи (моделі), необхідної для підприємства системи управлінського обліку витрат;

3) технічне рішення.

Список літератури:

- Бандурка З.Л. Формування інформаційних облікових потоків управління витратами виробництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». / Бандурка З.Л. – Львів, 2003. – 17 с.
- Бородкин А.С. Управленческий учет – система оперативного управления предприятием // Вісник ЖІТІ. Наук. збірник. – 2000. – № 12. – С. 71-76.
- Бородкин О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45-53.
- Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Частина 1 / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1996.
- Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. – Житомир: ПП «Рута», 2000. – 448 с.
- Бухгалтерський облік виконання бюджетів / Желюк Л.О., Іванченко Ю.М., Лучко М.Р. – Тернопіль: «Економічна думка», 2006. – 306 с.
- Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік. / Голов С.Ф., Єфіменко В.І. – К.: ТОВ «Автоінтерсервис», 1996. – 739 с.
- Друри К. Введение в управленческий учет и производственный учет / Друри К. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
- Карпова Т.П. Управленческий учет / Карпова Т.П. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
- Моссаковский В.Б. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві / В.Б. Моссаковский, Бублик С.Я. // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 5-15.
- Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом. Зарубіжний довід / Лучко М.Р. – К.: Облікінформ, 1997. – 147 с.

12. Нападовська Л.В. Управлінський облік в системі гірничорудних підприємств. – рукопис. Дис. доктора ек. наук: 08.06.04 / Нападовська Любов Василівна. – Київ: КНЕУ, 2002.
13. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підручн. / Нападовська Л.В. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
14. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Дж. Колдуэлл. – М.: Финансы и статистика, 1996.
15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV.
16. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія / Пушкар М.С. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 245 с.
17. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління: Монографія / Пушкар М.С., Щирба М.Т. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. – 178 с.
18. Пушкар М.С. Контролінг: Монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка. – 1997. – 146 с.
19. Садовські І.Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / І.Б. Садовські, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.
20. Скрипник Г.О. Нормативно-правове регулювання управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах / Г.О. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 9-14.
21. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Сопко В. – К.: КНЕУ, 2000. – 400 с.
22. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посібн. / Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
23. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
24. Хорнгрен Ч.Т. Управленческий учет / Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж., Датар Ш. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.
25. Шеремета А.Д. Управленческий учет / Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ИДФБК, Пресс, 1999. – 512 с.

Белова И.М.

Тернопольский национальный экономический университет

СОВРЕМЕННЫЙ АСПЕКТ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОДЕРЖАНИЯ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Аннотация

Динамика изменений на предприятиях предопределяет потребность в информации, которая полно, своевременно и достоверно отображает хозяйственные процессы и обеспечивает возможность принятия управленческих решений. Принятие оптимального управленческого решения возможно при условии создания и внедрения в практику управления информационной системы, которая ориентирована по требованиям управления деловой активностью предприятия.

Ключевые слова: стандарты бухгалтерского учета, управленческий учет, информационная система, производственный учет, расходы, управленческие решения, система управления.

Belova I.M.

Ternopil National Economic University

MODERN ASPECT OF DETERMINATION OF ECONOMIC CONTENT AND INFORMATION SUPPORT OF MANAGEMENT ACCOUNTING

Summary

Dynamic changes on enterprises predetermines a requirement in information which full, in good time and for certain represents economic processes and provides possibility of acceptance of administrative decisions. Acceptance of optimum administrative decision is possible on condition of creation and introduction in practice of management of the informative system which is oriented on the requirements of management business activity of enterprise.

Keywords: standards of record-keeping, administrative account, informative system, production account, charges, administrative decisions, control system.