

СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.123

Безверхня Ю.В.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Таверійського державного агротехнологічного університету*

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

PROSPECTS OF DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN DOMESTIC ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

Розглянуто стратегічні цілі впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. Проаналізовано стратегію підприємств на сучасному ринку, яка забезпечує зв'язок їхніх фінансових результатів і ринкових позицій у конкурентному середовищі. Висвітлено окремі аспекти формування збалансованої системи показників діяльності та розроблення організаційної структури підприємств. Обґрунтовано необхідність створення системи управлінського обліку за центрами фінансової відповідальності для підвищення ефективності прийняття управлінських рішень. Визначено перспективні напрями розвитку вітчизняного управлінського обліку з урахуванням іноземного досвіду та його подальшої адаптації до міжнародних стандартів.

Ключові слова: управлінський облік, стратегія, структура, управлінські рішення, центри відповідальності, міжнародні стандарти.

АННОТАЦИЯ

Рассмотрены стратегические цели внедрения управленческого учета на отечественных предприятиях. Проанализирована стратегия предприятий на современном рынке, которая обеспечивает связь их финансовых результатов и рыночных позиций в конкурентной среде. Освещены отдельные аспекты формирования сбалансированной системы показателей деятельности и разработки организационной структуры предприятий. Обоснована необходимость создания системы управленческого учета по центрам финансовой ответственности для повышения эффективности принятия управленческих решений. Определены перспективные направления развития отечественного управленческого учета с учетом иностранного опыта и его дальнейшей адаптации к международным стандартам.

Ключевые слова: управленческий учет, стратегия, структура, управленческие решения, центры ответственности, международные стандарты.

ANNOTATION

The purpose of the article is to consider the strategic objectives of the introduction of management accounting in domestic enterprises, the rationale for its need in modern conditions and prospects for further development.

The world economy is rapidly moving towards globalization of all processes. To be competitive in the domestic and foreign markets, modern enterprises need a flexible, quickly adaptable management system. For this purpose, the enterprises develop a long-term strategy and introduce a system of management accounting. The relevance of the study is that management accounting needs to be developed and improved within the framework of global management trends. And cost management of the enterprise directly affects the formation of financial results. It is also necessary to take into account foreign experience in the application of management accounting models and synchronize it with international standards, while taking into account national peculiarities of doing business.

This study discusses the strategic objectives of the introduction of management accounting in domestic enterprises. The strategy of the enterprises in the modern market which provides connection of their financial results and market positions in the competitive environment is analyzed. Some aspects of the formation of a balanced system of performance indicators and the development of the organizational structure of enterprises are highlighted. The necessity of creation of system of management accounting on the centers of financial responsibility with the purpose of increase of efficiency of managerial decision-making is proved. The perspective directions of development of the domestic management accounting taking into account foreign experience and its further adaptation to the international standards are defined.

Key words: management accounting, strategy, structure, management decisions, responsibility centers, international standards.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Створення транснаціональних корпорацій із більшою кількістю підприємств у різних країнах світу, глобалізація світової економіки є основними передумовами появи системи обліку фінансової інформації із загальних міжнародних правил – Міжнародних стандартів фінансової звітності. Розуміння стандартів керівниками компаній і фінансовими фахівцями дає змогу підвищити якість управлінської звітності та результативність прийнятих на її підставі рішень. Тому дуже важливо для сучасних реалій української економіки не втрачати конкурентоздатність вітчизняних підприємств по відношенню до закордонних аналогів. Основним критерієм дієвості системи керування є ефективне використання фінансових, матеріальних і людських ресурсів. Цим процесам може сприяти впровадження управлінського обліку. Так, управлінський облік забезпечує необхідний механізм, який дає змогу комплексно розглянути питання планування, контролю й обліку окремих видів діяльності, що зумовлює актуальність досліджуваного питання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Іноземні вчені А. Апчерч, К. Друрі, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрэн

зробили великий внесок у розвиток поняття управлінського обліку. Питанням розвитку та впровадження управлінського обліку, його стратегії та перспективам приділяли увагу багато вітчизняних науковців, таких як П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, В.Б. Моссаковський, М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, В.П. Ярмоленко тощо.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Зарубіжний досвід дослідження управлінського обліку нараховує багато років, тоді як у нашій країні ці дослідження ведуться з часів переходу до ринкової економіки. Отже, багато національних нюансів управлінського обліку в умовах сучасного типу господарювання все ще мало досліджено.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розгляд стратегічних цілей упровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, обґрунтування його необхідності в сучасних умовах та перспектив подальшого розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В умовах конкуренції й швидких змін зовнішнього середовища стратегія стає основним чинником забезпечення конкурентоздатності вітчизняних підприємств. У цих умовах виграє той, хто може краще передбачати та швидше прорахувати різні варіанти ведення бізнесу. При цьому для оцінки бізнесу прийнято звертати увагу на короткострокові фінансові показники (прибуток, рентабельність тощо). Для їх поліпшення знижуються витрати на маркетинг, роботу з персоналом, навчання, тобто ті чинники, які могли б дати ефект у перспективі. Останнім часом з'явилося поняття стратегічного управлінського обліку, серед основних елементів якого виділяються: місія та бачення компанії, стратегічні цілі діяльності, критичні чинники успіху, збалансована система показників діяльності, що включає в себе не тільки фінансові, а й нефінансові показники [1, с. 87].

Чітко розроблена стратегія підприємства забезпечує зв'язок його фінансових результатів і ринкових позицій за допомогою збалансованої системи цілей. Вони можуть бути різні, так само як розрізняються й методи їх досягнення. Для розроблення стратегії необхідно виробити місію підприємства (тобто бачення майбутнього), потім провести стратегічний аналіз, вибрати пріоритетні напрями розвитку й визначити стратегічні цілі з погляду задоволеності клієнтів і власників, ефективності процесів і персоналу. Після того як стратегічні цілі визначено, важливо сформулювати завдання, що ставляться перед системою управлінського обліку, та визначити інформаційні потреби управління, що повною мірою відбивають індивідуальні особливості бізнесу, конкурентну ситуацію, стратегію підприємства тощо [2, с. 436].

Під час упровадження системи управлінського обліку завжди виникає питання, хто повинен займатися управлінським обліком і чи треба створювати якісь нові структури, наприклад відділ управлінського обліку. Однозначної відповіді тут не існує. Кожне підприємство вибирає той шлях, що більше для нього підходить.

Ми вважаємо дуже перспективним варіант організації ведення управлінського обліку в рамках уже існуючої фінансово-економічної служби. Можна створити аналітичний центр або групу різноманітних аналітиків з уже працюючих спеціалістів. Досить часто використовується варіант, коли в кожному підрозділі підбираються співробітники (або група співробітників), відповідальні за ведення управлінського обліку за своїм напрямком.

Дуже важливо створити систему контролю над досягненням рівнів, заданих у збалансованій системі показників, і при цьому встановити особисту відповідальність менеджерів підрозділів за їх виконання. У процесі оптимізації організаційної структури формуються принципи взаємодії як між підрозділами всередині підприємства, так і між підприємствами зовні [3, с. 212].

Під час розроблення організаційної структури в першу чергу визначаються цільові орієнтири та критерії її вдосконалення, формується структура адміністративного й функціонального підпорядкування [4, с. 100].

Досить складним етапом є розподіл сфер відповідальності та функціональних обов'язків між підрозділами та співробітниками. Розроблена структура повинна забезпечувати інформаційну взаємодію підрозділів.

Основними організаційними документами, що фіксують зміни, повинні стати положення про організаційну структуру та посадові інструкції, що відбивають розподіл функціональних обов'язків співробітників. Результатами цього етапу є визначення організаційної структури підприємства, основних його блоків, їхніх функцій і напрямів діяльності, а також узгодження основи структурних рішень для побудови системи управлінського обліку [5, с. 183].

Останнім кроком буде виділення у складі підприємства центрів фінансової відповідальності, їх класифікація й розподіл за рівнями. За допомогою виділення центрів відповідальності підприємство піде шляхом децентралізації управління, коли бізнес-одиниці одержують самостійність у прийнятті оперативних стратегічних рішень.

Основними цілями децентралізації керування є підвищення якості управління. Дуже важливим є те, що лінійний менеджер буде мати право самостійно, без узгодження з керівництвом оперативно приймати рішення в певних питаннях і на певну грошову суму. Це підвищує оперативність управління бізнесом, тому що для прийняття рішень у менеджера підрозділу більше інформації про місцеві умови, при цьому його діяльність стає більш мотивованою

та з'являється можливість виявити ініціативу. Наділення менеджерів відповідальністю сприяє розвитку управлінських навичок. А головне, що вище керівництво може зосередитися на стратегічних завданнях керування.

Таким чином, фінансова структура ділить організацію не на підрозділи, що виконують які-небудь функції, а на центри відповідальності – структурні підрозділи, наділені необхідними ресурсами, які здійснюють господарську або іншу діяльність згідно зі своїми правами й обов'язками. Ефективність роботи центрів визначається порівнянням планових і фактичних показників. У межах системи обліку за центрами відповідальності будуються бюджети й оцінюється їх виконання. Це дає змогу чітко відслідковувати кошти та контролювати джерела виникнення доходів і витрат. Така деталізація обліку дає змогу максимально об'єктивно оцінювати діяльність підприємства.

Центри відповідальності поділяються на [6, с. 148]:

- центр прибутку – підрозділ, що заробляє прибуток. Керівник цього центру відповідає за доходи й витрати, отже, за результат діяльності даного підрозділу;

- центр інвестицій – підрозділ, що впроваджує нові види бізнесу або інноваційні проекти;

- центр витрат – витратний підрозділ, що обслуговує інші центри відповідальності. Керівник цього центру може контролювати тільки витрати. Витратні центри фінансуються за рахунок центрів прибутку та віднесених на них витрат. Часто виділяють центри нормативних (наприклад, виробничі цехи) і управлінських витрат (наприклад, апарат керування);

- центр доходів – центр, керівництво якого відповідає тільки за одержання доходів, тобто має можливість контролювати та впливати на ціни й обсяг діяльності (наприклад, відділ збуту, якщо він дійсно контролює ціни й обсяги).

Структура центрів відповідальності передбачає їх розподіл за рівнями керування (центр відповідальності першого рівня, другого рівня тощо) залежно від їх підпорядкованості, цілей та контролю.

Але необхідно згадати про недоліки децентралізації керування, які виражаються у дублюванні функцій, неуважності до діяльності інших підрозділів і ймовірності прийняття менеджером підрозділу некомпетентних рішень, які негативно позначаються на фінансовому результаті. Причинами невдалих рішень можуть бути непогодженість цілей усього підприємства й окремого підрозділу, а також недостатність інформації, яка б давала змогу менеджерам підрозділів визначати вплив своєї діяльності на інші підрозділи.

Ми вважаємо, що ці недоліки виправляються впровадженням збалансованої системи показників.

Виходячи із практики впровадження управлінського обліку, можна сказати, що основна

проблема полягає у відсутності чітких стратегічних цілей. Якщо цілі не визначені, це призводить до невірної визначення розв'язуваних завдань. Часто зустрічаються випадки не тільки відсутності єдиної нормативної бази на підприємстві, а й навіть єдиної термінології. Виникає потреба у виборі правильного менеджера проекту. Великою проблемою є неправильний розподіл ролей. Дуже важлива грамотна робота з персоналом, тому що впровадження управлінського обліку призводить до появи додаткових функцій і посадових обов'язків, що викликає невдоволення персоналу. Часто ставляться нереальні цілі й строки, а також можливі слабке планування й документування проекту. Проект може виявитися неуспішним через відсутність діючих механізмів контролю. Зустрічаються випадки невірності й несвоєчасності надання інформації, і навіть навмисна фальсифікація даних [7, с. 38].

У тому або іншому виді зазначені компоненти системи управлінського обліку існують сьогодні практично на будь-якому вітчизняному підприємстві, однак часто ця система розрізнена та не формалізована.

Основний напрям формування ефективного управлінського обліку полягає у тому, щоб використовувати тільки ті дані, які дійсно необхідні для прийняття своєчасних і реалістичних управлінських рішень. При цьому доцільно використовувати зарубіжний досвід та більш активно використовувати міжнародні стандарти.

На нашу думку, у процесі адаптації управлінського обліку до міжнародних стандартів необхідно враховувати такі нюанси:

- переваги, які дасть система управлінського обліку відповідно до міжнародних стандартів для проведення аналізу фінансово-господарчої діяльності компанії;

- ефект від використання, що полягає в економії ресурсів (фінансових, тимчасових, трудових, інформаційних) за рахунок стандартизації потоків інформації в системах бухгалтерського й управлінського обліку;

- витрати на розроблення, впровадження й подальшу експлуатацію облікової системи, вони не повинні перевищувати ефект від використання цієї системи.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. За виникнення внутрішньої потреби менеджменту в достовірній і об'єктивній інформації про роботу підприємства, за необхідності своєчасних і ефективних управлінських рішень впровадження системи управлінського обліку є неминучим. Незважаючи на проблеми, які проаналізовані у дослідженні, на багатьох підприємствах уже впроваджено систему управлінського обліку. Але крім його постанови та розвитку на підприємствах необхідно більш активно використовувати зарубіжний досвід, тому приведення управлінського обліку до міжнародних стандартів є одним із важливих напрямів його вдосконалення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Безверхня Ю.В. Стратегічні цілі впровадження управлінського обліку на українських підприємствах в умовах вступу до СОТ. *Збірник наукових праць Луганського національного аграрного університету*. 2009. № 90/94. С. 86–91.
2. Безверхня Ю.В. Необхідність впровадження управлінського обліку на підприємствах в умовах участі у СОТ. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2013. № 4(70). С. 435–439.
3. Максименко Д.В., Чекан Ю.Ю. Збалансована система показників у системі стратегічного управлінського обліку. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2016. № 21(16). С. 209–215.
4. Костенюк Н.І. Теоретичний підхід до визначення поняття організаційно-функціональної структури управління. *Актуальні проблеми державного управління*. 2013. № 1(43). С. 98–104.
5. Гоголь М.М. Вплив витрат управлінського обліку на функціонування інтегрованого бізнесу. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2017. Т. 16. Вип. 2(36). С. 177–187.
6. Осадча О.О. Основи побудови ефективної системи обліку за центрами витрат. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2015. Вип. 28. С. 146–150.
7. Турова Л.Л., Костюнік О.В. Проблеми впровадження управлінського обліку в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 5. С. 37–40.

REFERENCES:

1. Bezverkhnya Ju.V. (2009). Strategichni cili vprovadzhennja upravlinsjkogho obliku na ukrajinsjkykh pidpryjemstvakh v umovakh vstupu do SOT. *Zbirnyk naukovykh pracj Lughansjkogho Nacionaljnogho aghramogho universytetu*, no. 90/94, pp. 86–91.
2. Bezverkhnya Ju.V. (2013). Neobkhdnistj vprovadzhennja upravlinsjkogho obliku na pidpryjemstvakh v umovakh uchasti u SOT. *Visnyk chernighivsjkogho derzhavnogho tekhnologhichnogho universytetu*, no. 4(70), pp. 435–439.
3. Maksymenko D.V., Chekan Ju.Ju. (2016). Zbalansovana systema pokaznykiv u systemi strateghichnogho upravlinsjkogho obliku. *Naukovyj visnyk Mukachivsjkogho derzhavnogho universytetu*, no. 21(16), pp. 209–215.
4. Kostenjuk N.I. (2013). Teoretychnyj pidkhdid do vyznachennja ponjattja orghanizacijno-funkcionaljnoji struktury upravlinnja. *Aktualjni problemy derzhavnogho upravlinnja*, no. 1(43), pp. 98–104.
5. Ghogholj M.M. (2017). Vplyv vytrat upravlinsjkogho obliku na funkcionuvannja integhrovanogho biznesu. *Rynkova ekonomika: suchasna teorija i praktyka upravlinnja*, vol. 16, no. 2(36), pp. 177–187.
6. Osadcha O.O. (2015). Osnovy pobudovy efektyvnoji systemy obliku za centramy vytrat. *Naukovi zapysky Nacionaljnogho universytetu «Ostrozjka akademija». Ser. Ekonomika*, vol. 28, pp. 146–150.
7. Turova L.L., Kostjunik O.V. (2018). Problemy vprovadzhennja upravlinsjkogho obliku v Ukrajinі. *Investyciji: praktyka ta dosvid*, no. 5, pp. 37–40.