

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Андрусяк В.М., к.е.н., доцент
Черкаський національний університет ім. Б. Хмельницького

В статті розглянуто теоретичні основи поняття управлінського обліку як системи бухгалтерського обліку. На підставі викладених думок узагальнено трактування поняття “управлінський облік”.

Ключові слова: облік, управлінський облік, система бухгалтерського обліку, управлінські рішення, управління витратами.

Нові методи обліку, які були впроваджені на виробничих підприємствах, збагатили і розвинули систему калькуляційного обліку, перетворивши її в систему виробничого обліку, що в подальшому суттєво вплинуло на перехід виробничого обліку в управлінський. Така заміна була зумовлена зміною обсягів, структури, форми і технологічного прогресу, зростанням витрат на дослідження й освоєння нових виробництв, підвищенням цін у результаті інфляції, труднощами, які пов'язані з ринками збуту, внутрішньою та зовнішньою конкуренцією. Це вимагало від управлінського обліку вирішення ряду нових питань, зокрема складання попередніх кошторисів, організації оперативного аналізу та розробки варіантів управлінських рішень. Таким чином, управлінський облік ліквідував недоліки виробничого обліку, виявив потенційні можливості використання рішень, на які дані обліку можуть вплинути.

Проте незважаючи на значні досягнення в теорії та практиці управління витратами, існують розбіжності щодо трактування сутності управлінського обліку як системи бухгалтерського обліку. Тому актуальним є вирішення даної проблеми.

Питанням управлінського обліку присвячено велику кількість наукових і практичних публікацій вчених, серед яких П.Й. Атамас, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, О.Є. Власова, С.Ф. Голов, В.М. Добровський, В.Б. Івашкевич, М.Х. Корецький, Н.П. Кондратов, В.Э. Керимов, О.В. Лишиленко, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, І.Д. Фаріон та ін. Проте, недостатньо вивченими залишаються теоретичні основи управлінського обліку витрат підприємств. Виникає необхідність глибокого вивчення сутті управлінського обліку як системи бухгалтерського обліку. Необхідність вирішення відмічених питань, їхня складність і актуальність для економіки України зумовило вибір теми дослідження.

Методика досліджень. У процесі виконання дослідження використовувалися як загальнонаукові, так і специфічні економічні методи:

абстрактно-логічний, порівняння (для теоретичного узагальнення та формулювання висновків і пропозицій).

Результати досліджень. Дані управлінського обліку необхідні керівнику фірми при плануванні, контролі, оцінці операцій господарської діяльності і прийнятті управлінських рішень. Можна зазначити, що управлінський облік є процесом підготовки інформації, яка необхідна менеджеру для планування, контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо поточної виробничо-комерційної діяльності фірми (компанії) [1, с. 26].

Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління якими-небудь об'єктами [2, с. 8]. К. Дуррі дає визначення управлінського обліку як процесу надання інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих рішень та підвищення ефективності і продуктивності поточних операцій [3].

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується менеджерами різних рівнів управління підприємством для планування, оцінки, контролю і регулювання його діяльності та прийняття стратегічних, поточних та оперативних управлінських рішень [4, с. 12]. Управлінський облік задовольняє інформаційні потреби керівництва суб'єкта господарювання та його підрозділів. Головним чинником при цьому є своєчасність одержання детальної і правдивої інформації про доходи і витрати як на суб'єкті господарювання в цілому, так і на окремих його ділянках. У рамках управлінського обліку виробничих суб'єктів господарювання детально обліковуються витрати і калькулюються собівартість видів продукції [5, с. 44].

За висловом професора Ф.Ф. Бутинця управлінський облік, на відміну від фінансового, спрямований на отримання інформації не про фактичну вартість майна, витрат і доходів, стан розрахунків і зобов'язань, а на визначення та вивчення факторів, обставин та умов, що впливають на господарську діяльність підприємства. Його мета – надати інформацію для прийняття управлінських рішень та перевірити ефективність їх виконання. Це підсистема єдиного бухгалтерського обліку, що не регулюється законодавчо і становить комерційну таємницю підприємства. Він орієнтується на внутрішніх користувачів та надає деталізовану інформацію, необхідну для оперативного управління підприємством, планування та контролю [6, с. 14].

На думку В.В. Сопка управлінський облік є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині затрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо. Він будується суто для конкретного підприємства виходячи з характеру технологій, організаційних рішень. Його завданням є із допомогою деталізації та предметно-цільової конкретизації розкрити відповідність або невідповідність затрат бізнес-плановим показникам [7, с. 483].

Із даною думкою погоджуються російські науковці. Так, професор М.А. Вахрушина дає визначення управлінського обліку як самостійного напрямку бухгалтерського обліку підприємства, який забезпечує його управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, управління, контролю і оцінки діяльності підприємства в цілому, а також його структурних підрозділів. На її думку, управлінський облік аналогічно фінансовому є підсистемою бухгалтерського обліку. Обидва обліки засновані на одному масиві первинних документів, проте представляють різну їх інтерпретацію [8]. Автор об'єднує існуючі концепції управлінського обліку в чотири групи:

1. Управлінський облік – це той же виробничий облік, але стосовно до сучасної термінології і немає підстав виділяти його в самостійний вид обліку.

2. Управлінський облік – це не тільки ретроспективний, але і перспективний облік витрат.

3. Управлінський облік повинен бути зв'язаний із системою управління підприємством в цілому, а також із усіма її функціями, тому крім питань бухгалтерського обліку він повинен включати в себе питання аналізу, планування, прогнозування та ін.

4. Управлінський і бухгалтерський облік – це дві самостійні інформаційні системи. Управлінський облік прирівнюється до оперативного [9].

А.Д. Шеремета притримується наступного визначення управлінського обліку, як підсистеми бухгалтерського обліку, яка в межах одного підприємства забезпечує його управлінський апарат інформацією, яка використовується для планування, управління і контролю за його діяльністю. Даний процес включає виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, передачу і прийом інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій [10].

За трактуванням В.Ф. Палія управлінський облік – це внутрішнє оперативне управління фінансово-господарською діяльністю фірми, яке направлене на задоволення інформаційних потреб менеджерів середнього і вищого рівня, що вирішують проблеми на великому підприємстві. Це досягається співставленням фактичних результатів із розрахунковими. Управлінський облік формує достатньо широку інформацію для забезпечення планових управлінських рішень, причому не тільки поточних, але і стратегічно перспективних, тому його неможна зводити тільки до системи обліку [11].

Згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” внутрішньогосподарський (внутрішньогосподарський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [12].

Виходячи із результатів узагальнення різних думок і визначення поняття управлінського обліку до управлінського обліку висуваються в сучасних умовах господарювання функції контролю за розподілом витрат, облік відхилень від норм і кошторисів витрат, контроль поточних витрат, прогнозування і планування витрат. Взаємозв'язок перелічених функцій управлінського обліку дає можливість розрахувати собівартість продукції,

прибуток і рівень рентабельності. Тому управлінський облік є основою для управління виробничим процесом підприємства, яка включає контроль, прогнозування, планування і бюджетування витрат.

Залежно від того, яке місце і роль займає облік у системі забезпечення керівництва інформацією для прийняття рішень, а також зважаючи на міру закритості облікових даних підприємства для зовнішніх споживачів, виділяють наступні ознаки класифікації моделей управлінського обліку:

- за ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку;
- за повнотою включення витрат до собівартості;
- за ступенем нормування.

За ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку в міжнародній практиці використовують дві моделі управлінського обліку:

1. Інтегровану, яка передбачає збір інформації необхідної для прийняття управлінських рішень на базі вже існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку. Доповненням інформації фінансового обліку даними внутрішньої звітності на підприємстві створюються умови для оперативного контролю і аналізу виконання запланованих параметрів діяльності підприємства, а також прийняття необхідних управлінських рішень.

2. Автономну, яка передбачає, що поряд з існуючою на підприємстві системою збирання і опрацювання інформації, яка представлена бухгалтерським фінансовим обліком, створюється ще одна система збору і опрацювання інформації. Така система передбачає використання додаткових облікових рахунків, на яких відображаються різного роду відхилення, а також використання внутрішньої системи обліку і звітності, що унеможливорює процес заволодіння та передачі рядовим обліковим працівниками підприємства інформації, яка є комерційною таємницею, конкурентам фірми.

За повнотою включення витрат до собівартості моделі управлінського обліку поділяються на: облік повних витрат, облік часткових витрат. Система обліку повних витрат представлена традиційним для нашої країни обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ витрат на основні і накладні. Система обліку часткових витрат представлена традиційними для розвинутих ринкових країн обліком затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг, яка передбачає поділ витрат на змінні та постійні.

За ступенем нормування моделі управлінського обліку поділяються на:

1. Облік фактичних витрат, який полягає у формуванні собівартості продукції і визначенні прибутку на основі фактичних витрат підприємства.

2. Облік стандартних (нормативних) витрат, що полягає у формуванні собівартості за нормативними витратами, які розроблюються на кожному підприємстві залежно від його технологічних особливостей. Відхилення від нормативних витрат разом з адміністративними витратами і витратами на

збут становлять витрати звітного періоду і враховуються при визначенні прибутку підприємства [13, с. 16].

Структура управлінського обліку ґрунтується на виявленні його зв'язків, цілей, завдань, функцій, принципів і об'єктів. Якщо на підприємстві впроваджено систему управлінського обліку, це означає, що на багато аналітичних питань щодо діяльності власної фірми керівництво може швидко отримати вичерпні відповіді. Це досягається тим, що система управлінського обліку “проектується” під конкретне підприємство та враховує специфіку його діяльності. За своєю суттю ця система представляє набір форм управлінських звітів, які охоплюють всі бізнес-процеси підприємства таким чином, щоб якомога детальніше надати бухгалтерам-аналітикам і власнику можливість: проаналізувати ланцюг створення доданої вартості; розподілити витрати за видами продукції, відділами (підрозділами) підприємства та напрямками діяльності; здійснити необхідні аналітичні розрахунки (рентабельність, оборотність активів, вартість одного робочого місця, структура витрат тощо); прослідкувати за ефективністю попередніх управлінських рішень.

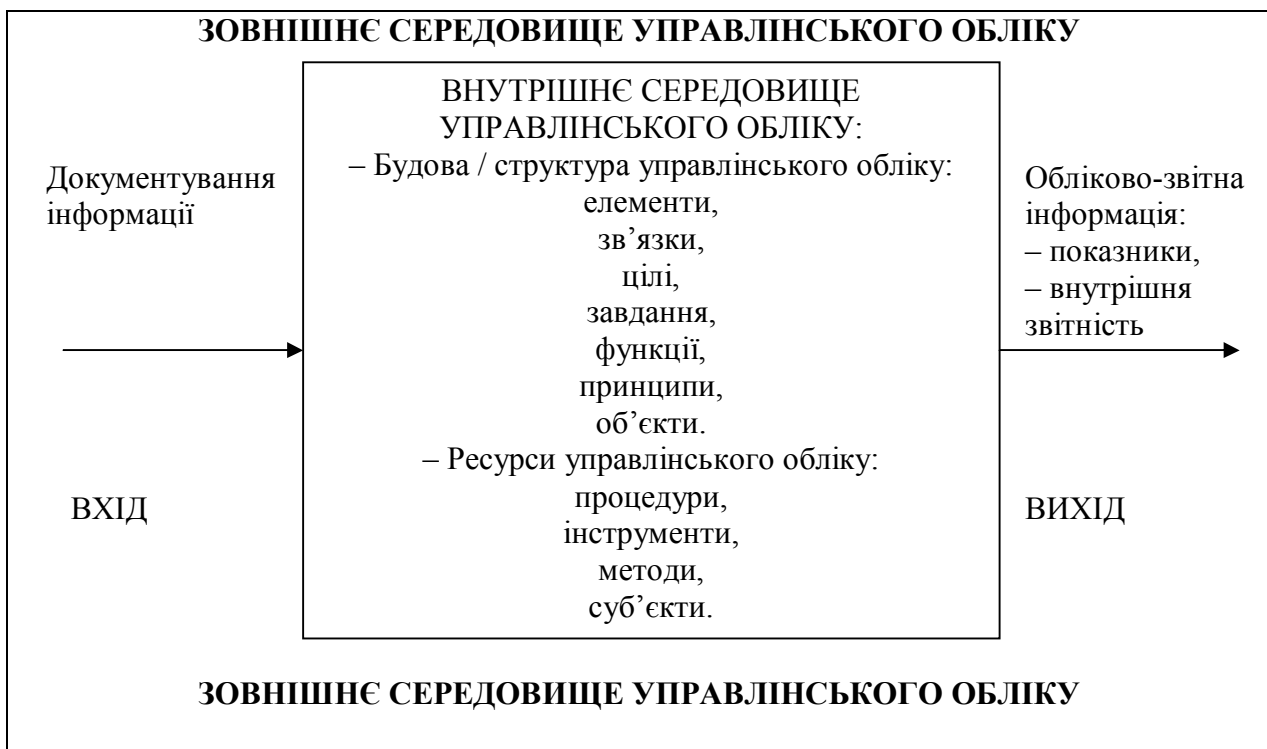


Рис. 1. Структура управлінського обліку як системи

Значним недоліком сучасної системи управління є розмежування різноманітних служб підприємства, які працюють незалежно один від одного і мають вузьку спеціалізацію. При цьому мета у них різна: у планового відділу формування планових показників на перспективу, бухгалтерії – “фотографування” виробничого процесу та своєчасне складання форм звітності, відділу маркетингу – матеріально-технічне забезпечення діяльності, виробничого відділу – дотримання технології виробництва та забезпечення

якості продукції. Водночас єдиною і основною метою діяльності перелічених структурних підрозділів у сучасний період повинно бути забезпечення виживання підприємства і його економічне зростання.

Розвиток управлінського обліку на сучасному етапі полягає в поєднанні таких функцій, як планування, облік, контроль і аналіз. Результатом такого поєднання має бути система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, обслуговувати яку повинен управлінський облік. Управлінська інформація дає можливість керівництву приймати більш ефективні рішення. Поточні рішення приймаються з урахуванням загального стану економіки та наявності ресурсів й можливостей підприємства на даний відрізок часу, але на ці рішення значно впливає якість довгострокових рішень, причому довгострокові рішення важко змінити (за певних умов вони не підлягають зміні), а поточні рішення можна змінювати, і доволі часто. На рис. 1 представлена структура управлінського обліку як системи. Структурування взаємозалежних елементів управлінського обліку дозволяє визначити мету системи управлінського обліку, яка полягає у створенні інформаційного забезпечення процесів планування, контролю, прийняття управлінських рішень для досягнення стратегічних, тактичних, оперативних цілей економічного суб'єкта на основі фактичних, нормативних і прогнозних показників функціонування, його сегментів, а також показників зовнішнього середовища.

Висновки. На нашу думку, стосовно до сучасних умов вітчизняної методології бухгалтерського обліку і практики облікової роботи під управлінським обліком як системою бухгалтерського обліку слід розуміти спосіб узагальнення, збору і обробки інформації, необхідної для виконання процесу управління виробничим процесом і контролю за формуванням і списанням витрат підприємства.

Література

1. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – К.: Знання, 2006. – 311 с.
2. Хорнгрен Ч.Т. Управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; пер. с англ. О.А. Пинус, М.М. Каверина и др. – 10-е изд. – СПб.: Питер, 2007. – 1008 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри; пер. с англ. В.Е. Егорова; под ред. Н.Д. Эриашвили. – 5 изд., пераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
4. Партин Г.О. Управлінський облік: навч.-метод. посіб. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська. – К.: Знання, 2006. – 235 с.
5. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік: підручник / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк. – К.: Знання, 2007. – 469 с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, Г.Г. Кірейцев та ін.; під ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 726 с.

7. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / В.В. Сопко. – 3 тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
8. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / М.А. Вахрушина. – 5-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2006. – 576 с.
9. Вахрушина М.А. Что такое управленческий учет / Современный бухгалтерский учет. – 2004. – №9. – С. 24-32.
10. Шеремета А.Д. Управленческий учет: учебное пособие / А.Д. Шеремета. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 429 с.
11. Палий В.Ф. Развитие методологии управленческого учета / Бухгалтерский учет. – 2004. – №12. – С. 45-51.
12. 35 положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об’єктами державної, комунальної власності. – К.: КНТ, 2012. – 344 с.
13. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: навчальний посібник / О.В. Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 254 с.

Summary

Management accounting as accounting system / Andrusiak W.N.

The article reviews the theoretical foundations of the concept of management accounting as the accounting system. On the basis of shared thoughts generalized interpretation of “Managerial Accounting”.

Keywords: accounting, management accounting, accounting system, management decisions, cost management.