

## **ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ**

*Анотація. Розглянуто проблему розвитку управлінського обліку на підприємствах України. Наведено особливості ведення та завдання управлінського обліку, приклади його впровадження та ефективного використання у зарубіжних підприємствах. Окреслено основні варіанти ведення управлінського обліку. Зазначено пропозиції щодо його впровадження на вітчизняних підприємствах.*

*Аннотация. Рассмотрена проблема развития управленческого учета на предприятиях Украины. Приведены особенности ведения и задачи управленческого учета, примеры его внедрения и использования на зарубежных предприятиях. Определены основные варианты ведения управленческого учета. Указаны предложения по его внедрению на отечественных предприятиях.*

*Annotation. The problem of management accounting development at the enterprises of Ukraine are discussed. Principal qualities of management accounting, the examples of its implementation and use by foreign enterprises are given. The main options for management accounting have been defined. The proposals on its introduction at domestic enterprises were offered.*

*Ключові слова: бухгалтерський облік, управлінський облік, облікова система система, управлінське рішення, інформація, підприємство, касовий метод, метод нарахування при визнанні доходів, змішаний метод.*

За оцінками західних бухгалтерських та аудиторських фірм, співвідношення витрат і ресурсів на становлення і ведення управлінського обліку в іноземних компаніях порівняно з витратами на фінансову бухгалтерію відповідає 90 до 10 % [1, с. 39]. У вітчизняних компаніях це співвідношення поки виглядає навпаки. При цьому очевидно, що бухгалтерський облік, за визначенням спрямований фіксувати факт фінансово-господарської діяльності, не може дати відповідь на багато важливих питань, що становлять управління компанією. У багатьох успішних компаніях управлінський облік існує як норма ведення бізнесу. У той же час, часто стикаються з такою проблемою, що управлінський облік або не ведеться в компаніях взагалі, або існують окремі його фрагменти, що не дає керівництву компаній вчасно і коректно приймати управлінські рішення. Упровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах останнім часом вже стає необхідністю та є дуже важливим питанням. Саме тому ця стаття має актуальний характер.

Проблеми організації управлінського обліку на підприємствах знайшли відображення в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених таких, як: Голов С. Ф., Бутинець Ф. Ф., Чумаченко Н. Г., Малюга М. М., Пушкар М. С., Білоусова І. А., Нападовська Л. В., К. Друрі, Б. Райан, Керімов В. Е., Соколов Я. В. та ін. Однак чимало питань щодо формування управлінського обліку в Україні й досі залишаються невисвітленими і потребують теоретичного, методичного та практичного вирішення.

Мета наукової статті полягає у ґрунтовному розгляді проблеми формування управлінського обліку в Україні та у формуванні пропозицій щодо його впровадження.

Предметом виступає управлінський облік, як засіб отримання всіх можливих варіантів вирішення проблем, що виникають у діяльності підприємства та пов'язані з управлінням витратами і результатом.

Об'єкт дослідження полягає у визначенні особливостей та вирішенні проблеми становлення управлінського обліку в Україні.

На сьогоднішній день бухгалтерський облік в Україні перетворений з урахуванням вимог міжнародних стандартів і поділений, теоретично, на фінансовий та управлінський облік. Необхідність упровадження управлінського обліку на підприємствах України викликана часом і економічними умовами господарювання, а його ефективність доведена практичним досвідом зарубіжних і окремих вітчизняних компаній. У Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" у статті 8 [2] вказується, що підприємства самостійно розробляють систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, здійснюють звітність та контроль господарських операцій. Але цьому моменту керівництво не приділяє належної уваги, і тому управлінський облік недостатньо розвинений на підприємствах України.

Формування та ведення управлінського обліку пов'язано зі складністю технологій управління та впровадження цього виду обліку на підприємствах обумовлено як зовнішнім, так і внутрішніми причинами:

по-перше, це наявність різних форм власності, конкуренції на зовнішньому і внутрішньому ринках, постійних змін у зовнішньому і внутрішньому середовищі. Все це вимагає формування такої інформаційної системи, яка могла б задовольнити потреби всіх рівнів управління підприємствами в обґрунтованій і конкретній інформації;

по-друге, керівникам підприємства вже недостатньо знати, скільки коштує та чи інша продукція, їх цікавить чому вона стільки коштує, а також те, як зробити, щоб її виробництво було вигідним. Досягти цього можливо за

умови вміння керувати витратами з метою оптимізації їх величини і постійно збільшувати доходи. Вирішення цього завдання не властиво традиційному бухгалтерському обліку, оскільки за допомогою бухгалтерського обліку відбувається лише констатація фактів.

Таким чином, виникає необхідність в управлінському обліку, який може бути визначений як процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації (як фінансової, так і операційної), яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки і контролю роботи підприємства [3, с. 121]. Завдяки залученню різних видів інформації управлінський облік дозволяє отримувати системну інформацію, яка допомагає уникати невизначеності, при прийнятті управлінських рішень.

У компаніях, де управлінський облік ведеться, власники мають можливість отримувати необхідну інформацію в різних розрізах для контролю та управління діяльністю. Управлінський облік дозволяє бачити:

- повний управлінський баланс компанії;
- структуру доходів і витрат;
- прямі і непрямі витрати по різних статтях;
- фінансовий результат за видами діяльності та/або за підрозділами;
- фінансовий результат за групами товару (асортименту, номенклатури);
- фінансовий результат за менеджерами;
- бюджети за підрозділами, і порівняння сценаріїв бюджету;
- різні звіти (про прибутки і збитки, про продажі, про рух грошових коштів тощо).

Ще одна важлива річ, з якою стикаються керівники компаній – необхідність прогнозувати розвиток. Управлінський облік дає можливість проводити аналіз діяльності і на його основі прогнозувати подальший розвиток: збільшення продажів, скорочення витрат і непродуктивних витрат, підвищення рентабельності окремих підрозділів або видів бізнесу, збільшення вартості компанії в цілому [4, с. 334].

На українських підприємствах можна виділити такі переважні варіанти ведення управлінського обліку [1, с. 41].

Першим і найбільш поширеним є ведення управлінського обліку, ґрунтуючись виключно на касовому методі. Іншими словами, всі господарські операції фіксуються тільки тоді, коли надходять або оплачуються грошові кошти (причому, не тільки по розрахункових рахунках, але і через касу). І відповідно, єдиним звітом, який використовується керівником, є Звіт про рух грошових коштів у різних його інтерпретаціях. Досить складно зрозуміти, які управлінські рішення може прийняти керівник, ґрунтуючись виключно на даній інформації, але точно можна ідентифікувати основні слабкі місця:

1. Керівник не отримує коректну інформацію про фінансовий результат діяльності компанії за звітний період, а моніторить тільки рух грошових коштів.
2. Звіт, складений з використанням касового методу, залежить не від активності ведення бізнесу, а від платіжної політики компанії та платоспроможності покупців.
3. Керівник не може аналізувати основні показники фінансової стабільності компанії, такі, як: ліквідність, платоспроможність, коефіцієнт автономності та ін.
4. Керівнику достатньо складно аналізувати і контролювати погашення заборгованості покупців за придбаний товар.
5. У цьому звіті ігноруються негрошові статті витрат, такі, як: амортизаційні нарахування, втрати та уцінки товарів та ін.

Другим популярним варіантом можна назвати змішане ведення обліку. У цьому випадку компанія використовує метод нарахування при визнанні доходів і касовий метод для відображення витрат компанії. У нормальних умовах ведення бізнесу досить часто існує відстрочка платежу, при якій частина неоплачених витрат звітного періоду переходить на майбутні періоди, поки оплата не буде зроблена. Використання різних методів не дає можливості, як мінімум, проаналізувати валовий прибуток від реалізації товарів, а як максимум спотворює фінансовий результат діяльності компанії за весь період. Такий метод можна назвати недостовірним, особливо коли регламентовані звіти показують не такі райдужні результати як управлінська звітність.

Напевно, головним переконанням у веденні управлінського обліку є дуже поширений у нашій країні підхід – це управлінський облік із ПДВ. Багато власників малого та середнього бізнесу вважають, що вони не платять ПДВ (застосовуючи прийнятні і не дуже методи оптимізації ПДВ до сплати). Варто відзначити, що для аграрних компаній метод подання фінансового результату з ПДВ досить обґрунтований, оскільки за законодавством України, такі компанії мають спеціальний режим урахування ПДВ (можливість використання ПДВ до сплати для розвитку операційної діяльності). Але включення ПДВ компаніям, які ведуть облік ПДВ на загальних підставах, може призвести до отримання спотворених відомостей, і як результат, веде до ухвалення неправильних рішень.

Оскільки управлінський облік – це не що інше, як бухгалтерський облік у поєднанні з економічним аналізом, то для практичної діяльності підприємства буде корисно, якщо бухгалтери будуть використовувати науковий потенціал для вирішення проблем удосконалення всіх стадій бухгалтерського обліку з метою гармонізації інформації, що міститься в бухгалтерських документах (первинних, облікових, підсумкових), прийомів і методів економічного аналізу з метою отримання більш повних аналітичних даних для ухвалення управлінських рішень.

Основним принципом управлінського обліку з метою інтерпретації необхідної інформації в усій існуючій сукупності може стати принцип доцільності. Тільки за таких умов можна реалізувати основну мету системи управлінського обліку, методологія якого повинна бути спрямована на отримання всіх можливих (за конкретних умов і обставин) альтернативних варіантів вирішення проблем, що виникають у діяльності підприємства та пов'язаних з управлінням витратами і результатом.

Оскільки більшу частину робочого часу менеджери витрачають на прийняття різних управлінських рішень, завдання бухгалтера зводиться до своєчасного забезпечення їх достовірною та релевантною інформацією, яка могла б допомогти їм зробити правильний вибір при порівнянні альтернативних рішень. Отже, бухгалтер відіграє значну роль на всіх етапах управління.

У процесі планування діяльності він бере участь у складанні бюджетів, розробці внутрішньофірмових стандартів витрат, надає інформацію про минулі події та складає розрахунки щодо можливих наслідків майбутніх дій [5, с. 470]. Основною проблемою при формуванні концепції сучасного управлінського обліку для українських

підприємств є впровадження нових систем обліку витрат і розробка нових підходів до калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Однак існує цілий ряд труднощів, пов'язаних із розумінням сутності, можливостей управлінського обліку, прийомів і методів, його організації.

З метою надання методичної допомоги, необхідна розробка типового положення щодо впровадження системи управлінського обліку, яке б мало рекомендаційний характер. Причому вибір варіанта організації обліку повинен входити до компетенції адміністрації, визначатися цілями і завданнями підприємства на даний момент і обґрунтовуватися в обліковій політиці підприємства. Вирішальний вплив на вибір варіанта та обґрунтування облікової політики підприємства повинні надавати такі фактори, як: зовнішні умови функціонування підприємства, форма власності та організаційно-правова форма; розміри підприємства, обсяги та вид діяльності; податкова політика; стратегічні цілі та завдання підприємства, ступінь автоматизації фінансово-господарської роботи; рівень компетентності та освіченості кадрів.

В якості пропозицій необхідно зазначити, що слід спрямовувати зусилля на розробку типового положення щодо впровадження системи управлінського обліку, яке мало б не тільки рекомендаційний характер, а й розкривало його сутність, принципи, допомагало у виборі підходів, прийомів. Це повинно мати вигляд методичних рекомендацій або стандартів бухгалтерського обліку з урахуванням необхідної нормативної бази, адже, як правило, саме їй приділяють велику увагу на підприємствах. Також в методичних рекомендаціях можна запропонувати типові форми звітності, які б слугували базою для розробки власних форм безпосередньо на підприємстві, підходів до класифікації витрат, систем калькулювання собівартості, регламентації організації та ведення управлінського обліку.

Ураховуючи зазначене, можна зробити висновок, що система управлінського обліку – це нова комплексна галузь економічних знань для української економіки, яка дозволяє використовувати облікові дані для планування та контролю діяльності підприємства та інтерпретувати інформацію залежно від сутності прийнятих управлінських рішень. У свою чергу впровадження даної системи вимагає розробки типових положень з метою адаптації бухгалтерського обліку в систему управління сучасним підприємством. Грамотно вибудований управлінський облік – це свого роду каталізатор зростання бізнесу, основа для стратегічних та оперативних рішень.

*Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.*

---

**Література:** 1. Белоусова И. А. Проблемы развития управленческого учета в Украине / И. А. Белоусова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 2 – С. 39–44. 2. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине : Закон Украины от 16.07.1999 г. № 996-XIV [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [rada.gov.ua](http://rada.gov.ua). 3. Корінько М. Д. Управлінський облік при диверсифікації / М. Д. Корінько // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2(44). – С. 121. 4. Голов С. Ф. Управленческий учет : учебник / С.Ф. Голов. – К. : Либра, 2003. – 334 с. 5. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учебн. пособ. для вузов / К. Друри; пер с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили. – 3-е изд., перереб. и доп. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 774 с.