

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.5.78](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.5.78)

УДК 657

Т. В. Косташ,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Чернівецький національний університет імені Ю.Федьковича
ORCID ID: 0000-0001-9027-7043

І. Г. Шелюжак,
магістрант кафедри бізнесу та управління персоналом,
Чернівецький національний університет імені Ю.Федьковича
ORCID ID: 0000-0002-5435-6809

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

T. Kostash
PhD in Economics, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit,
Yuriy Fed'kovych Chernivtsi National University

I. Shelyuzhak
Master's student of the Department of Business and Human Resource management,
Yuriy Fed'kovych Chernivtsi National University

CREATION OF A MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM AT THE ENTERPRISE

У статті висвітлено важливість формування системи управлінського обліку як прямого стимулу ефективного розвитку, безпосереднього фактора зростання інвестиційної привабливості підприємства, яке в умовах євроінтеграції зможе отримати міжнародне визнання та репутацію серйозного партнера. Наголошено, що управлінський облік є складовою системи управління підприємством, яка виходить за межі бухгалтерського обліку, і призначений для забезпечення персоналу інформацією для ефективного бізнес-планування, обліку, оцінки, аналізу, контролю та, відповідно, прийняття управлінських рішень. Окреслено базові принципи формування системи управлінського обліку. Зазначено, що управлінський облік виступає основним інформаційним джерелом для менеджменту в процесі управління суб'єктом господарювання. Наведено базові критерії оцінки інформації, яка формується на підприємстві, методи її формування. Висвітлено вимоги до формування системи управлінського обліку на підприємствах. Підприємства на практиці використовують окремі елементи управлінського обліку і важливо, щоб вони не були розрізненими, а об'єднувались у загальну площину, яка орієнтована на досягнення позитивного результату.

The article highlights the importance of forming the management accounting system as a direct incentive for effective development, a direct factor in increasing the investment attractiveness of an enterprise, which in the context of European integration will be able to gain international recognition and reputation as a serious partner. It is pointed out that management accounting is a component of the enterprise management system that goes beyond accounting, and is designed to

provide personnel with information for effective business planning, accounting, evaluation, analysis, control and, accordingly, making management decisions. The basic principles of forming the management accounting system are also outlined. It is noted that management accounting serves as the main information source for management in the process of managing a business entity. Planned, regulatory, technological, technical, analytical and other types of information used by management accounting are the basis for preparing management decisions. Based on the use of internal and external information, financial and non-financial rates, not only production needs are met, but also other business functions, in particular marketing. The basic criteria for evaluating information generated at the enterprise and methods of its formation are also given. The results of the business entity's activities can be considered after the end of the reporting period, which does not allow to interfere in the production process, but only to note the existing state of affairs. Therefore, in order to solve the problems of management accounting, it is necessary to clearly form the requests of managers, determine who needs information and why, the forms and deadlines for its submission, as well as techniques and methods of its processing. Insufficient practical experience, certain gaps in the theoretical and regulatory framework for building management accounting negatively affect its functioning as a system. Respectively, the article highlights the requirements for the formation of the management accounting system at enterprises. Enterprises use separate elements of management accounting in practice, and it is important that they are not separated, but are combined into a common area that is focused on achieving a positive result.

Ключові слова: *управлінський облік; менеджмент; внутрішня інформація; центр відповідальності; управлінське рішення.*

Key words: *Management Accounting; Management; internal information; responsibility center; management decision.*

Постановка проблеми. У період глобалізації економічних процесів перед сучасними підприємствами постає проблема досягнення конкурентоспроможності та ефективності функціонування на вітчизняному та міжнародному ринках. Проте, недостатній обсяг чи взагалі відсутність якісної внутрішньої облікової інформації негативно впливає на його діяльність, оскільки керівники не володіють інформацією в повному обсязі, не мають до неї швидкого доступу та, відповідно, можливості оперативно вирішувати проблемні питання, які виникають на підприємстві.

Практична діяльність свідчить, що чим складніша виробнича структура та техніко-економічні особливості підприємства, тим варіативнішим має бути поле управлінських методів і процедур для оптимізації витрат і фінансових результатів, що потребує оперативної економічної інформації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Необхідною для оперативного управління інформацією забезпечує система управлінського обліку підприємства.

Постійні зміни та доповнення до законодавчих та нормативних актів України, вплив трансформаційних процесів, пов'язаних з використанням МСФЗ, вимагають, щоб система обліково-аналітичної інформації підприємств була спрямована не на формальне складання як зовнішньої, так і внутрішньої звітності, а слугувала джерелом для прийняття виважених управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність управлінського обліку, визначення головних його етапів, принципів, критеріїв формування необхідної інформації, місце управлінського обліку в обліково-аналітичній системі суб'єкта господарювання, міжнародний досвід ведення управлінського обліку висвітлюють у свої працях С. Ф. Голов, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Нападівська, В. В. Биба, Ю. І. Матюшина, І. І. Мельничук, Я. А. Пономаренко, О. Є. Шмигель, Л. М. Яременко та ін.

Проте, функціонування управлінського обліку як інструменту мобілізації наявних резервів підвищення ефективності підприємства та управління його виробничо-господарською діяльністю у сучасному інформаційному бізнес-середовищі вимагає більш детального дослідження проблем впровадження та практичного використання управлінського обліку на підприємстві.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є розкриття ролі управлінського обліку, окреслення його базових принципів, завдань, етапів поступового впровадження, а також напрямків ефективного застосування управлінського обліку на підприємстві.

Викладення основного матеріалу дослідження. У період трансформаційних зрушень та прискорення глобалізації усіх економічних процесів виникла необхідність формування стабільної внутрішньої організаційної структури підприємства, зокрема налагоджене ведення управлінського обліку. Сучасні підприємства мають на меті не тільки збільшити прибутки, мінімізувати витрати, зменшити плінність кадрів, але й налагодити та

встановити міцні взаємозв'язки між керівниками, працівниками, підрозділами за допомогою вдалого ведення управлінського обліку. Однак, багато вітчизняних підприємств не виявляють зацікавленості у веденні управлінського обліку на підприємстві, оскільки вбачають у даному процесі тільки додаткові витрати, які є недостатньо обґрунтованими та не настільки необхідними для того, щоб досягти високих фінансових результатів.

Слід зазначити, що управлінський облік – це важливий елемент системи управління підприємством, який дає можливість оперативно приймати управлінські рішення, контролювати ключові моменти основної діяльності, спостерігати за динамікою змін фінансових показників, у тому числі за доходами та витратами, та на основі них визначати подальшу тактику та стратегію на короткострокову та довгострокову перспективу.

Тактика управлінського обліку – це заходи, спрямовані на організацію, облік, контроль, мотивацію, аналіз, а також регулювання раніше прийнятих рішень і, як наслідок, понесення відповідальності за їх виконання. Щодо стратегії управлінського обліку, то це процедури планування, аналізу, прогнозування, а також координування управлінських рішень по забезпеченню перспективи ефективності розвитку підприємства.

Система управлінського обліку має на меті налагодити зворотній зв'язок між керівниками та підлеглими з метою підвищення їхньої продуктивності праці, уникнення спірних питань щодо виконання трудових обов'язків та швидкого виконання поставлених завдань. В. В. Биба та Ю. І. Матюшина наголошують, що головною метою управлінського обліку виступає «процес надання керівникам і спеціалістам підприємства і структурним підрозділам фактичної, планової і прогнозованої інформації про внутрішню та зовнішню діяльність підприємства для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень» [1, с. 61].

Ведення управлінського обліку є невід'ємним елементом системи управління підприємством, який формує та закріплює змістовно внутрішню документацію підприємства та забезпечує інформацією менеджерів, які швидко можуть приймати важливі рішення. За допомогою управлінського обліку більш раціональніше виконуються базові функції менеджменту, а саме: планування, організація, координація, контроль та мотивація персоналу. Тому ключовими завданнями управлінського обліку є:

- інформаційна забезпеченість вищого керівництва;
- структурування даних за окремими підрозділами, відділами, цехами;
- групування та систематизація витрат за видами та центрами відповідальності;
- контроль операційної, фінансової, інвестиційної діяльності;
- прогнозування майбутніх витрат та доходів, виходячи з минулих років функціонування суб'єкта господарювання;
- пошук скорочення витрат на основі змістовного аналізу собівартості продукції;
- розробка системи бюджетування з метою раціонального розподілу та використання ресурсів підприємства.

Управлінський облік виступає головним інструментом налагодженого зворотного взаємозв'язку між центрами відповідальності, збору важливої інформації на різних щаблях управління з метою моніторингу ключових показників, раціонального планування та контролю прийнятих управлінських рішень, що впливають на подальшу діяльність суб'єкта господарювання. Формування майбутньої фінансової «картини» дозволить показати суттєві недоліки діяльності підприємства та запобігти небажаним наслідкам.

Як стверджує переважна більшість вчених, управлінський облік має базуватись на певних принципах. Підходи вчених до формулювання принципів управлінського обліку зумовлені специфікою діяльності підприємств або конкретної управлінської ділянки, яка чинить вплив на особливості побудови цього обліку.

Законодавством України затверджено загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, і частину з них можна застосовувати й до управлінського обліку. Проте, як окрема система, управлінський облік має власні принципи.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] встановлено перелік принципів, на яких ґрунтується бухгалтерський облік, проте не всі принципи підходять для управлінського обліку, який включає як фінансову, так і не фінансову інформацію. Так, згідно з принципом послідовності, змінювати облікову політику можна лише у випадках, передбачених національними ПСБО. Щодо управлінського обліку, то доцільним є розробка на підприємстві «Положення з ведення управлінського обліку» та внесення змін до нього, відповідно до потреб керівництва, а не змін у законодавстві. Крім того, до управлінського обліку входить інформація з інших сфер діяльності, внаслідок чого дані можуть мати інші одиниці виміру, отже принцип «єдиного грошового вимірника» не належить до управлінського обліку. А це означає, що до управлінського обліку варто застосовувати інші принципи.

Як зазначають З.-М. В. Задорожний і Я. Ф. Аверкин [3, с. 118], прийняття дієвих рішень в управлінському обліку обумовлене наявністю універсальних принципів. Саме Глобальні принципи утворюють цілком логічний і повний набір моделей побудови системи управлінського обліку.

SIMA і AICPA (дві найбільші організації у сфері управління й обліку) представили компаніям всього світу універсальні принципи управлінського обліку. Був опублікований документ «Global Management Accounting Principles» [4], у якому представлені чотири основні Глобальні принципи управлінського обліку:

1) Комунікація сприяє наданню інформації, яка має вплив (комунікація є точковою та забезпечує прийняття ефективних рішень, розробку і реалізацію стратегії).

- 2) Інформація є релевантною (доступною, надійною, найкращою з наявної, контекстуалізованою).
- 3) Аналіз впливу на вартість (моделювання забезпечує розуміння варіантів, а вплив на результат визначається черговістю дій).
- 4) Розумне управління вибудовує довіру (підзвітність і надійність, сталий розвиток, професійна доброрядність і етика) [4, с. 9].

Л. М. Яременко та Я. А. Пономаренко, розглядаючи сутність принципів управлінського обліку, відмічають, що базові принципи управлінського обліку включають в себе налагоджений процес комунікації, важливість отримання достовірної інформації, правильно обраний стиль керівництва, який вибудовує відповідний рівень довіри всередині організації та взаємопов'язаність злагодженої системи обліку, яка, в кінцевому випадку, впливає на вартість продукції підприємства [5, с. 146].

На підприємстві управлінський облік ефективно функціонує в тому випадку, якщо його головні цілі дотримуються вищим керівництвом. Першим важливим елементом досягнення внутрішньої гармонії підприємства (компанії) є ефективна комунікація між керівниками, працівниками, підрозділами з метою чіткого визначення посадових обов'язків підлеглих, уникнення непорозумінь та встановлення відповідальності кожного працівника за виконану роботу. Управлінський облік допомагає керівникам визначити рівень виконання поставленого завдання, базуючись на досягнутих результатах працівника та на основі них прийняти відповідні рішення. Внаслідок цього і виникає необхідність отримання стислої, чіткої та достовірної інформації. Так, невідповідність доходів та витрат підприємства у бухгалтерському обліку автоматично свідчить про неправильність прийнятих управлінських рішень, отримання попередньо недостовірної інформації, відсутність налагодженої системи формулювання та виконання завдань, відсутність зворотного комунікаційного зв'язку між підрозділами. Також слід зазначити, що кожне прийняте рішення впливає на формування собівартості продукції, починаючи від закупівлі матеріалів та сировини та закінчуючи встановленням вихідної ціни на продукцію. Управлінський облік спрощує пошук необхідної інформації та допомагає швидко визначити майбутні фінансові ризики, прорахувати витрати, прибуток та побудувати подальшу корпоративну та ділову стратегію підприємства. Важливо, що стиль керівництва визначає рівень довіри, який формується всередині окремої групи, підрозділу, цеху, що теж прямопропорційно впливає на ефективне функціонування підприємства. Відсутність злагодженості роботи всередині компанії, можливості кар'єрного розвитку та непорозуміння між керівником та підлеглими негативно впливають на кінцевий результат підприємства.

Однією з найголовніших складових ведення управлінського обліку та досягнення успіху підприємства виступає якість отриманої інформації. Базовими критеріями оцінки інформації, яка формується на підприємстві, є: достовірність – актуальність на окремий період часу, надійність – максимальний рівень захищеності, конфіденційність – неможливість доступу до інформації стороннім особам, доступність – для вищої ланки організаційної структури, періодичність – регулярне ведення внутрішньої звітності, прозорість – не приховування важливих даних від інших співробітників, чіткість – стислість та зрозумілість викладеного матеріалу, об'єктивність – формування даних не на основі думок та припущень окремого працівника, а враховуючи справжню ситуацію, яка сформувалася на підприємстві. У разі недотримання одного з вищеперерахованих критеріїв управлінський облік не зможе ефективно діяти на підприємстві.

Розглянувши критерії формування інформації для управлінського обліку доцільно вказати методи її формування на підприємстві, а саме:

- розподіл витрат за центрами відповідальності для контролю виробничих витрат та змоги їх мінімізувати;
- визначення коливань витрат на продукцію за останні роки для оцінки динаміки змін змінних та постійних витрат підприємства;
- формування кошторисів виробничих витрат окремо за центрами відповідальності з метою визначення ефективності їх роботи;
- визначення заздалегідь витрат на виробництво одиниці продукції за рахунок використання системи стандарт-кост;
- формування внутрішньооблікової звітності підприємства, яка доступна для вищого керівництва, з метою контролю досягнення поставлених цілей;
- вибір розрахунку собівартості продукції за визначеним методом із метою систематизації даних та можливості їх порівняння між собою, тощо.

Управлінський облік формує внутрішню інформаційну базу підприємства щодо розробки можливих варіантів розвитку діяльності суб'єкта господарювання та ведення його загальної стратегії. Так, до заходів підвищення ефективності управлінського обліку О. Є. Шмигель відносить:

- ініціативу керівників всіх ієрархічних рівнів управління;
- наявність фахівців відповідної кваліфікації;
- адаптацію організаційно-методичного забезпечення системи управлінського обліку до специфіки окремих видів економічної діяльності;
- відповідне інформаційне забезпечення;
- оптимізацію організаційної та фінансової структур суб'єктів господарювання і методів управління [6, с.184].

Підприємствам, які вирішують використовувати управлінський облік у внутрішній діяльності підприємства необхідно буде залучити додаткові грошові ресурси, фахівців, які мають певний досвід у даній сфері та чітко розподілити функції між центрами відповідальності. Організація управлінського обліку на підприємстві дозволить сформулювати міцний зворотній зв'язок між керівниками, підрозділами, цехами, уникнути непорозумінь між керівниками та підлеглими щодо виконання поставлених завдань, покращити продуктивність праці персоналу, мінімізувати витрати та максимізувати прибутки, передбачити майбутні фінансові ризики та контролювати виробничий процес у загальному.

Для ефективної організації управлінського обліку на підприємстві потрібно розуміти, що цей процес охоплює цілий ряд етапів, які поступово впроваджуються в організації. До основних етапів управлінського обліку відносять: підготовчий, організаційний, методологічний, технічний, та завершальний [7, с. 254].

Підготовчий етап спрямований на визначення доцільності використання управлінського обліку на підприємстві в залежності від його розміру та організаційно-правової форми, чисельності співробітників, кількості підрозділів, виду діяльності. Цей етап потребує визначення та розподілу функціональних обов'язків між центрами відповідальності, аналізу ресурсного забезпечення та фінансових показників підприємства, оцінки ведення бухгалтерського обліку всередині організації, визначення базових правил ведення управлінського обліку.

Організаційний етап спрямований на розробку і затвердження відповідних положень та наказів щодо організації управлінського обліку, посадових інструкцій, тощо, тобто відбувається правове затвердження даного процесу.

На методологічному етапі визначається структура та види витрат, які, своєю чергою, розподіляються за центрами відповідальності для ефективного управління витратами підприємства, визначення нормативів щодо фінансових показників з метою мінімізації витрат та максимізації прибутку.

Технічний етап містить розробку програмного забезпечення та документообігу для ефективного ведення управлінського обліку, визначення строків подання внутрішньої звітності.

Останній (завершальний) етап пов'язаний із формуванням управлінських звітів, виявлення відхилень від нормативів, тобто здійснення контролю отриманих показників та внесення пропозицій щодо подолання дисбалансу підприємства.

Однією з основних особливостей управлінського обліку є відсутність регламентації, що виражається в наданні підприємствам права самостійного вибору підходів і методів обліку, залежно від наявних потреб.

У сучасних умовах господарювання формування системи управлінського обліку на підприємствах вимагає:

- розробки фінансового планування на короткострокову та довгострокову перспективу;
- формування автоматизованої моделі введення управлінського обліку та розробки структури та методів подання управлінської звітності;
- використання сучасних методів обліку витрат;
- визначення центрів відповідальності, посадових функцій з метою чіткого розподілу обов'язків між працівниками, цехами, підрозділами;
- здійснення регулярного внутрішнього контролю з метою систематизації даних та проведення їх багатофакторного бізнес-аналізу;
- розробки на законодавчому рівні методичних рекомендацій щодо ведення управлінського обліку на підприємстві;
- використання міжнародного досвіду ведення внутрішньої облікової політики для об'єктивної оцінки стану підприємства за міжнародними критеріями та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Отже, формування системи управлінського обліку на підприємстві – це довготривалий процес, який потребує зусиль та бажання з боку вищого керівництва підприємства.

Висновки. Важливість формування системи управлінського обліку зумовлена необхідністю оптимізації виробничих процесів, економії ресурсів і підвищення оперативності управлінського впливу, потребою у переході до вищого рівня господарювання, відповідно до сучасного стану розвитку наукових технологій і, як наслідок, управління. При створенні системи управлінського обліку необхідно враховувати як сформульовані принципи ведення обліку, так і рекомендовані до впровадження (система бюджетного планування, застосування оцінювальних і порівняльних показників діяльності, зміна основи формування і розподілу операційних витрат та ін.).

Список літератури.

1. Биба В. В., Матюшина Ю. І. Система управлінського обліку: сутність, завдання та етапи впровадження. *Економіка та держава*. 2015. № 1. С. 60-62. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2015/16.pdf
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
3. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. №1. С. 114-120. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/34474>

4. Global Management Accounting Principles. URL: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>

5. Яременко Л. М., Пономаренко Я. А. Сучасні тенденції впровадження управлінського обліку із застосуванням міжнародного досвіду. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: Економіка, управління та адміністрування. 2019. № 2 (88). С. 144-148. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/175302>

6. Шмигель О. Є. Управлінський облік та критерії його ефективності на підприємстві. *Інноваційна економіка*. 2020. №3-4. С. 182-187. URL: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/580/645>

7. Мельничук І. І. Організація управлінського обліку на торговельному підприємстві. *Приазовський економічний вісник*. 2020. Випуск 6 (23). С. 252-255. URL: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2020/6_23_ukr/46.pdf

References.

1. Byba, V. V. and Matiushina, Yu. I. (2015), "Management accounting system: the nature, objectives, and implementation stages", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 1, pp. 60-62, available at: http://www.economy.in.ua/pdf/1_2015/16.pdf

2. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

3. Zadorozhnyi, Z.-M. V. and Averkyn, Ya. F. (2019), "Management accounting: features and principles", *Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky*, vol. 1, pp. 114-120, available at: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/34474>

4. Global Management Accounting Principles. available at: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>

5. Yaremenko, L. M. and Ponomarenko, Ya. A. (2019), "Current trends in the implementation of management accounting using international experience", *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Serii: Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, vol. 2 (88), pp. 144-148, available at: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/175302>

6. Shmyhel, O. Ye. (2020), "Management accounting and criteria for its effectiveness in the enterprise", *Innovatsiina ekonomika*, vol. 3-4, pp. 182-187, available at: <http://inneco.org/index.php/innecoua/article/view/580/645>

7. Melnychuk, I. I. (2020), "Organization of management accounting at a trading company", *Pryazovskiyi ekonomichnyi visnyk*, vol. 6 (23), pp. 252-255, available at: http://pev.kpu.zp.ua/journals/2020/6_23_ukr/46.pdf

Стаття надійшла до редакції 03.05.2021 р.