

Л.М. Яременко, к.е.н., доц.  
Я.А. Пономаренко, магістр

*ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди»*

## Сучасні тенденції впровадження управлінського обліку із застосуванням міжнародного досвіду

*Стаття присвячена дослідженню міжнародного досвіду організації та ведення управлінського обліку на підприємствах. На сьогоднішній день значні зміни умов господарювання, що відбуваються в економіці країни, вимагають підвищення якості інформації, яку використовують для прийняття управлінських рішень. Важливим етапом дослідження управлінського обліку на підприємствах є вивчення світової практики його становлення. Проаналізовані основні переваги та недоліки основних систем управлінського обліку та показані найбільш типові проблеми, що виникають у сучасних умовах при впровадженні управлінського обліку на підприємствах України. Запропоновано шляхи вирішення цих проблем, які є передумовою успішної роботи та виживання підприємств в умовах вільної конкуренції, а також зростання їх економічного потенціалу. Вивчено міжнародний досвід використання управлінського обліку на підприємствах різних видів економічної діяльності та узагальнено його в систему основних принципів. Узагальнено поняття «цілісної інформації» управлінського обліку та створено модель по її отриманню для прийняття своєчасних управлінських рішень керівництвом підприємств.*

**Ключові слова:** управлінський облік; система збалансованих показників; бенчмаркінг; прогнозування; облік затрат і калькулювання собівартості продукції; CVP-аналіз.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах господарювання підприємств важливу роль відіграє правильна організація управлінського обліку як основного і достовірного джерела управлінської інформації. Важливим етапом дослідження управлінського обліку на підприємствах є вивчення світової практики його становлення. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні – справа часу. Уже сьогодні поступово вносяться зміни в національні стандарти, наближаючи їх до міжнародних і скорочуючи відстань між вітчизняною системою обліку й загальноприйнятою європейською. Тому в цій ситуації важливо при прийнятті нормативів, які регулюють основне підґрунтя обліку, уникнути їх поверхневого тлумачення, детально вивчати усі можливі альтернативи та враховувати максимально можливу кількість факторів, що можуть негативно вплинути в майбутньому на кінцевий результат реформи.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми розвитку управлінського обліку досліджували такі вітчизняні вчені, як Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, К. Джурі, З.В. Задорожній, С.Кузнєцова, М.В. Кужельний, Д.Мідлтон, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко, Л.М. Яременко та ін.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Постановка питання щодо організації управлінського обліку передусім передбачає розгляд положень первинної організації, до яких класично належить формування облікової політики [8, с. 378].

Зазначимо, що при вирахованні позицій облікової політики великих вітчизняних підприємств щодо фінансового обліку вказані суб'єкти орієнтуються на НП(с)БО, в основу яких, в свою чергу, покладено МСФЗ і МСБО відповідно. Чітких орієнтирів при вирахованні положень управлінського обліку великими вітчизняними підприємствами та уособлення їх у вигляді внутрішніх регламентів немає.

На основі вітчизняного та світового досвіду в попередніх дослідженнях нами були виокремлені основні цілі щодо організації системи управлінського обліку:

- налагодити інструмент проведення фінансово-економічних розрахунків на основі формування бази обґрунтованих ефективних управлінських рішень у здійсненні управлінського обліку;
- удосконалити інструмент калькулювання собівартості послуг, продуктів та інших об'єктів витрат для задоволення інформаційних нестатків фінансового менеджменту як системи управління прибутком підприємства загалом через призму управління витратами;
- налагодити інструмент реалізації концепції контролінгу, що базується на поданні управлінської інформації для планування, контролю, оцінки і безперервного удосконалення організації обліку та діяльності підприємства [11, с. 275–278].

**Метою статті** є визначення основної цілі впровадження міжнародного досвіду управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, створення єдиних засад ведення такого обліку через запровадження стратегії управлінського обліку, що дозволить узагальнити інформаційну базу і сприятиме прийняттю

своєчасних управлінських рішень. Для такої мети вдалим буде застосування поняття «цілісної інформації», згідно із запропонованою моделлю її виокремлення, що дасть можливість з потоку економічної інформації виокремити основну та необхідну при прийнятті управлінських рішень залежно від бізнес-планів підприємств.

**Викладення основного матеріалу.** У сучасних ринкових умовах не піддається сумніву необхідність упровадження управлінського обліку в систему управління як самостійної облікової системи, оскільки управління підприємством являє собою процес координації та регулювання його діяльності для досягнення поставлених цілей. При цьому суб'єкти управління потребують достовірної, повної та неупередженої інформації, як на етапі прийняття рішень, так і на стадії контролю за їх виконанням. Міжнародні стандарти фінансової звітності й національні положення (стандарти) обліку призначені для різних цілей: перші – для складання звітності, другі – для ведення обліку.

Точка зору досить розповсюджена, і обґрунтовувати її прийнято твердженням, що міжнародні стандарти – тільки для звіту, але не для обліку, тому що в них немає проводок. Тим часом проводки в міжнародних стандартах обліку є, але приводяться описово. Точно так само, описово, вони приводяться й у вітчизняних стандартах обліку. Наочно ж проводки можуть приводитися тільки в інструкціях до планів рахунків, якщо останні затверджуються офіційно.

Міжнародні і вітчизняні стандарти обліку – це стандарти одного порядку, але різних рівнів. Звіту без обліку не буває, і завдання стандартів – направляти й регулювати облік так, щоб на базі отриманих у такий спосіб даних надати користувачам достовірну, повну й неупереджену інформацію в належним чином оформлених звітах. Це і є мета обліку як на міжнародному рівні, так і на національному.

У західній практиці поширена думка, що управлінський облік виник внаслідок недоліків традиційної бухгалтерії, оскільки дані обліку і звітності не можуть сповна задовольнити потреби управління підприємством. Це пов'язано з тим, що вони швидко застарівають, не є оперативними, призначені в першу чергу для зовнішніх користувачів і не дають інформації щодо прогнозу господарської діяльності [1, с. 297].

Вітчизняні підприємства прагнуть збільшити конкурентоздатність, вдосконалюючи управління витратами та прибутком. Сьогодні в сфері управління витратами виробництва та фінансовими результатами діяльності підприємства існує дві основні проблеми:

- переорієнтувати вітчизняну теорію та накопичений досвід на вирішення нових завдань у сфері управління підприємством;
- нові системи отримання інформації про витрати, застосовувати нові підходи до калькулювання собівартості, аналізу фінансових результатів, а також методів контролю та прийняття управлінських рішень.

У цьому аспекті значний інтерес для українських підприємств становить вивчення системи управлінського обліку.

Управлінський облік – необхідний інструмент управління підприємством, який дає можливість підвищити якість та оперативність прийняття управлінських рішень, максимізувати очікуваний прибуток та ефективно контролювати ризики господарської діяльності, мобілізувати резерви.

На більшості вітчизняних підприємств та організацій він не ведеться або розвинутий дуже слабо. Це можна пояснити відсутністю єдиної методологічної основи, методологічних рекомендацій з його організації [3]. Водночас підприємства, функціонуючи в умовах конкуренції та боротьби за виживання, відчувають гостру необхідність в організації дієвої системи управлінського обліку на основі єдиних принципів планування, обліку, оцінки, калькуляції, аналізу та контролю управління підприємством [5].

Дотримання перерахованих вище принципів дозволяє побудувати таку систему управлінського обліку, яка б максимально відповідала головній меті цього виду діяльності.

Експерти в один голос повторюють, що незважаючи на активне просування в національних стандартах обліку незалежної України ідей, закладених у МСФЗ, корпоративний сектор ще не готовий прийняти на себе ношу додаткових витрат і розкрити карти [9].

Компанії часто недооцінюють складність впровадження МСФЗ й забувають застосовувати нові й змінені стандарти й тлумачення при веденні обліку поточних операцій. Багато компаній вважає, що трансформація у формат МСФЗ – це одноразовий процес, також не всі вони позитивно оцінюють перспективи підвищення прозорості бізнесу з переходом на МСФЗ [9].

Вибір підприємством способу взаємодії цих облікових систем безумовно залежить від масштабу підприємства, його потреб в управлінській інформації. На окремих підприємствах малого бізнесу необхідність в управлінській інформації може бути зведена до двох-трьох блоків при обмеженому рівні вимог до облікової системи. Але як для підприємств малого бізнесу, так і для великих підприємств при побудові управлінського обліку потрібно вирішувати такі завдання: насамперед, визначення основного переліку завдань внутрішнього фінансового та управлінського обліку, узгодити їх з функціями загальної системи управління підприємством; по-друге, формування бази даних обліку із різних документованих джерел з врахуванням необхідності в інформації для прийняття управлінських рішень; по-третє, вибір

методів і способів обліку витрат і формування доходів підприємства, що адекватно відображатимуть особливості здійснення виробничих процесів, узгоджених з цілями управління підприємства; по-четверте, формування облікових технологій, тобто визначення системи збору інформації і документообігу, зорієнтованих як на практику, так і на завдання управлінського обліку.

Міжнародний досвід свідчить про те, що підприємства для забезпечення конкурентоспроможності зазвичай діють імпульсивно, не аналізуючи ситуацію, в яку потрапляють. Отже, підприємствам України зважаючи на економічну кризу, варто зосередити увагу на прийнятті своєчасних та неупереджених управлінських рішень, що буде запорукою успішного бізнесу.

Варто зупинити увагу на дослідженнях та принципах, розроблених Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) та привілейованим інститутом управлінських бухгалтерів (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) та адаптувати їх для українських підприємств. Такі принципи управлінського обліку в основному зосереджені на досягненні чотирьох цілей, а саме: комунікація породжує інформацію, що має вплив; інформація є релевантною; аналізується вплив на вартість; розумне керування вибудовує довіру. Ці принципи застосовуються у 14 основних сферах управлінського обліку, а AICPA та CIMA спрямовують науковців всього світу працювати над їх удосконаленням, щоб забезпечити їх актуальність в майбутньому [12, с. 32–35].

Довготривалий успіх застосування управлінського обліку та його ефективність залежать від чотирьох складових: сфери діяльності, системи управління ефективністю, принципів, а також людей. Як показав досвід Великої Британії, варто зупинити увагу на підготовці фахівців високоосвічених з практичним досвідом у веденні управлінського обліку. Дуже важливим у даний час є вивчення досвіду організації управлінського обліку в таких економічно розвинених країнах, як США, Франція та ФРН. Враховуючи те, що підприємствам притаманний високий рівень непрямих витрат та відсутній дієвий контроль за ними, метод ABC, на наш погляд, є ефективним інструментом провешно-орієнтованого управління витратами [13].

Для високоефективної роботи сучасного підприємства необхідна чітко налагоджена система управлінського обліку для менеджерів різних рівнів. З одного боку, такий висновок лежить на поверхні і є достатньо банальним, з іншого – в Україні розроблено надзвичайно мало рекомендацій щодо впровадження ефективної системи управлінського обліку на підприємствах, а управлінський облік на них або в зародковому стані, або зовсім відсутній.

Активному впровадженню управлінського обліку в Україні заважає передусім неадекватне ставлення до нього в ланці вищого керівництва великих підприємств. Багато в чому це пов'язано зі сприйняттям управлінського обліку як частини бухгалтерської інформації, необхідної для зовнішнього фінансового аналізу [4, с. 159–165].

Крім того, керівники українських компаній, знайомі, як правило, із загальними теоретичними основами управлінського обліку, не уявляють собі, як їх застосовувати на практиці. Чітко усвідомлюється роль управлінського обліку в забезпеченні правильного використання ресурсів підприємства і визначенні обсягів відповідальності кожного менеджера. Але визначення очікуваного доходу від певного економічного заходу, складання прогнозу рентабельності випуску нових видів продукції, прогнозування фінансового становища фірми в перспективі та фінансова оцінка варіантів розвитку підприємства, як основні завдання управлінського обліку не знаходять широкого застосування.

Тому не може бути загального алгоритму впровадження управлінського обліку в практику діяльності підприємств. Про це свідчить теорія – різні автори включають у склад завдань управлінського обліку різні елементи (на що звертав увагу ще М.Г. Чумаченко у своїх напрацюваннях) [10, с. 8].

Про це говорять і практики – серед першочергових завдань, які можна вирішувати завдяки системі управлінського обліку, вони називають різні елементи [5].

Очевидно, це пов'язано з різними причинами. До них можна зарахувати, наприклад, такі: який вид діяльності є основним для підприємства (виробництво, торгівля, сфера послуг тощо), яка структура управління сформувалася на підприємстві, чому віддає перевагу керівництво, динаміка розвитку бізнесу тощо.

Вдосконалення оцінки ефективності управлінського обліку має сприяти вирішенню проблем у функціонуванні системи управлінського обліку, які в свою чергу перешкоджають підвищенню ефективності діяльності підприємства в цілому. Серед пріоритетних ми пропонуємо такі напрями вдосконалення системи управлінського обліку:

1. Вдосконалення структури, ієрархії, змісту і форми подання управлінських звітів.
2. Розвиток фінансового планування та бюджетування.
3. Розроблення стратегії розвитку компанії зі зв'язком коротко-, середньо- та довгострокового горизонтів планування.
4. Вдосконалення системи обліку витрат.

Спираючись на аналіз широкого кола навчально-методичної літератури, публікацій та досліджень, у процесі дослідження нами виявлено деякі характерні для українських підприємств недоліки щодо системи управлінського обліку:

– нині система зведень рапортів, довідок та звітів на українських підприємствах, як правило, надто фрагментарна і не відповідає вимогам, які ставляться до інформаційного забезпечення управління виробництвом у теперішніх умовах (повнота інформації, її зіставлення, оперативність, точність, стислість, доцільність);

– відсутній ряд конкретних форм аналітичних звітів;

– немає ієрархії форм звітів для різних рівнів управління;

– відсутній чіткий регламент періодичності складання аналітичних звітів для різних користувачів.

Серед рекомендованих напрямів вдосконалення системи управлінського обліку на українських підприємствах виділяються, зокрема: проектування оптимальної ієрархії звітів та їх адаптація до потреб керівників різних рівнів; оптимізація системи бюджетування; вдосконалення системи обліку витрат і нормативної бази розрахунку їх планового рівня.

Фахівці вважають, що МСФЗ – це сьогодні одні із кращих стандартів у світі, що дозволяють одержувати об'єктивну звітність. Треба зауважити, що цей процес уже викликає як позитивні, так і негативні настрої. З позитивного можна виокремити: компанії, що сформували звітність за єдиними правилами, забезпечать собі вихід на міжнародні ринки. Так само нові стандарти дозволять описати результати діяльності підприємств у єдиному форматі, що так важливо інвесторам, що діють на різних ринках.

Однак, не дивлячись на вагомі переваги, впровадження міжнародних стандартів звітності в Україні йде з великими труднощами. Це закономірно, адже в нас історично склалися власні норми й правила обліку. Відомо, що на теперішній час більшість вітчизняних положень бухгалтерського обліку містять правила й вимоги міжнародних стандартів. Проте впровадження МСФЗ проходило б набагато швидше, якби не було основних розбіжностей. Вся справа в тому, що звітність підприємств за англосаксонською моделлю повинна задовольняти всі вимоги власників, а в багатьох країнах Європи, і в Україні зокрема, звітність зобов'язана відповідати всім вимогам законодавства. Це головний фактор, який перешкоджає впровадженню МСФЗ.

Серед директорів підприємств є прихильники радикального виходу із проблеми – повне скасування вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку й перехід на МСФЗ. Цього можна досягти, доробивши вимоги до ведення податкового обліку. У підсумку, підприємства будуть формувати звіти за МСФЗ й звітність для податкових органів. Цей підхід дасть можливість скоротити витрати на ведення різних видів обліку [2].

Але через проблеми, описані вище, даний варіант розв'язку подій прийнятний не для всіх компаній. Неможливо змусити всі компанії разом перейти на ведення обліку і складання звітності за МСФЗ. Необхідно надати самим право вибору облікової системи [6].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Виходячи з вище викладеного, можна стверджувати, що слід сформувати таку систему управлінського обліку, призначенням якої стане збір та обробка інформації, аналіз економічних показників, оцінка результатів діяльності підрозділів, що забезпечить поточне планування та прогнозування тенденцій цих показників і напрямів розвитку бізнесу. Одним із найважливіших напрямів зміцнення економічного потенціалу організації є розвиток системи менеджменту, що передбачає наявність інформації, що формується у системі управлінського обліку.

Максимальне використання здобутків зарубіжної практики ведення управлінського обліку на підприємствах можливе за умови наявності вже сформованої цілісної системи збору, аналізу та подання різних видів інформації, на основі якої приймаються оперативні та стратегічні управлінські рішення в межах конкретного суб'єкта господарювання. На жаль, ця умова в вітчизняних умовах розвитку малоімовірна через нестабільність умов функціонування підприємств. Хоча саме умова створення ефективної організації і ведення управлінського обліку є запорукою більш оптимізованого ведення бізнесу.

Подальші наші дослідження будуть спрямовані на вивчення управлінського обліку як інтегрованої внутрішньогосподарської системи, в основі якої буде закладено інформаційне забезпечення керівників підприємств даними про результати діяльності в цілому підприємства та його структурних підрозділів, з метою прийняття стратегічних управлінських рішень.

#### Список використаної літератури:

1. *Атамас П.Й.* Управлінський облік: навч. посіб / П.Й. Атамас. – Д. – К., 2006. – 440 с.
2. *Афанасьев А.* Проблемы и перспективы МСФО / А.Афанасьев [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://wffw.info/250956/problems-i-perspektivy-msfo>.
3. *Белова І.М.* Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва / І.М. Белова // Сталій розвиток економіки. Облік, аналіз і аудит. – 2012. – № 1. – С. 234–236.

4. Букало Н. Управлінський облік як складова частина обліку підприємства / Н.Букало // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. – № 1. – 2017. – С. 159–165.
5. Макарова Е. Управленческий учет. Постановка управленческого учета / Е.Макарова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.financial-lawyer.ru/topicbox/upravlencu/uchetnayapolitika/138546.html>.
6. Никитина Я.А. Проблемы и перспективы перехода малых и средних предприятий на международные стандарты финансовой отчетности / А.Я. Никитина // Российское предпринимательство. – 2011. – № 5 (184). – С. 15–19.
7. Савчук Д.Г. Контролінг витрат в антикризовому фінансовому управлінні підприємством / Д.Г. Савчук // Облік і фінанси. – 2014. – № 4. – С. 140–145.
8. Свірко С.В. Організація бухгалтерського обліку бюджетних установах / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2003. – 380 с.
9. Харченко А. МФСО: ключ к новым стандартам / А.Харченко, В.Мирошниченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://news.finance.ua/ru/~2/0/all/2011/09/10/251287>.
10. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №10. – С. 2–9.
11. Яременко Л.М. Особливості ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах: міжнародний досвід ведення управлінського обліку / Л.М. Яременко, Я.А. Пономаренко // «Молодий вчений». – 2018. – № 9 (61). – С. 275–278.
12. Binnarsley M. Do You Measure Up? / M. Binnarsley // Charter. – 1997. – March. – P. 32–35.
13. Bonham M. Применение МСФО. International GAAP ® 2007. Generally accepted accounting practice under International Financial Reporting Standards / M.Bonham, M.Curtis, M.Davies, P.Dekker. – М. : Алпина, 2009 – 2787 с.

#### References:

1. Atamas, P.J. (2006), *Upravlins'kyj oblik*, navch. posib, K., D., 440 p.
2. Afanas'ev, A., *Problemy i perspektivy MSFO*, [Online], available at: <http://wffw.info/250956/problemy-i-perspektivy-msfo>
3. Belova, I.M. (2012), «Upravlins'kyj oblik v umovah sil'skogospodars'kogo vyrobnytva», *Stalyj rozvytok ekonomiky. Oblik, analiz i audyt*, No.1, pp. 234–236.
4. Bukalo, N. (2017), «Upravlinskyi oblik yak skladova chastyna obliku pidpryemstva», *Ekonomichnyy chasopys Shkhdnoyevropeyskoho natsionalnogo universytetu imeni Lesi Ukrayinky*, No. 1, pp. 159–165.
5. Makarova, E., *Upravlencheskyj uchet. Postanovka upravlencheskogo ucheta*, [Online], available at: <http://www.financial-lawyer.ru/topicbox/upravlencu/uchetnayapolitika/138546.html>
6. Nikitina, Ya.A. (2014), «Problemy i perspektivy perekhoda malykh i srednikh predpriyatij na mezhdunarodnye standarty finansovoy otchetnosti», *Rossiyskoe predprinimatel'stvo*.2011, No. 5 (184), pp. 15–19.
7. Savchuk, D.G. (2014), «Kontroling vytrat v antykrizovomu finansovomu upravlinni pidpryemstvom», *Oblik i finansy*, No.4, pp. 140–145.
8. Svirko, S.V. (2003), *Organizacija buhgalters'kogo obliku bjudzhetnyh ustanovah*, KNEU, K., 380 p.
9. Kharchenko, A. and Miroschnichenko, V. (2011), *MFSO: klyuch k novym standartam*, [Online], available at: <http://news.finance.ua/ru/~2/0/all/2011/09/10/251287>
10. Chumachenko, N. G. (1998), «Razvitie upravlencheskogo ucheta v Ukraine», *Svit buhgalters'kogo obliku*, No. 10, pp.2–9.
11. Jaremenko, L.M. and Ponomarenko, Ja.A. (2018), «Osoblyvosti vedennja upravlins'kogo obliku na vitchyznjanyh pidpryemstvah: mizhnarodnyj dosvid vedennja upravlins'kogo obliku», *Molodyj vchenyj*, No.9 (61), pp. 275–278.
12. Binnarsley, M. (1997), «Do You Measure Up?», *Charter*, March, pp. 32–35.
13. Bonham, M., Curtis, M., Davies, M. and Dekker, P. (2009), *Primenenie MSFO. International GAAP ® 2007. Generally accepted accounting practice under International Financial Reporting Standards*, 2787 p.

**Яременко** Людмила Михайлівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди».

Наукові інтереси:

- економічні проблеми розвитку освіти в Україні;
- державне управління освітою;
- методологія наукових досліджень у бухгалтерському обліку.

[orcid.org/0000-0003-3127-5181](http://orcid.org/0000-0003-3127-5181)

**Пonomаренко** Ярослав Анатолійович – студент 1-го року навчання магістратури спеціальності «Облік і оподаткування» ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди».

Наукові інтереси:

- методологія наукових досліджень в управлінському обліку.

[orcid.org/0000-0002-9653-7560](http://orcid.org/0000-0002-9653-7560)

Стаття надійшла до редакції 15.03.2019.