

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК У ФІНАНСОВІЙ ФУНКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

### MANAGEMENT ACCOUNTING IN FINANCIAL FUNCTION ENTERPRISE

**Плікус І.Й.**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри фінансів і кредиту,  
Сумський державний університет

**Черкас І.Ю.**

студентка,  
Сумський державний університет

**Опенько К.В.**

студентка,  
Сумський державний університет

*У статті розглянуто роль управлінського обліку у фінансовій функції підприємства, його зв'язок з іншими видами обліку та фінансовою функцією. Конкретизовано, що розуміється під управлінським обліком з погляду сучасного фінансового менеджменту. Проаналізовано, які інструменти управлінського обліку найбільше використовуються в зарубіжній практиці.*

**Ключові слова:** фінансова функція підприємства, управлінський облік, бухгалтер-аналітик, інструменти управлінського обліку.

*В статье рассмотрена роль управленческого учета в финансовой функции предприятия, его связь с другими видами учета и финансовой функцией. Конкретизировано, что понимается под управленческим учетом с точки зрения современного финансового менеджмента. Проанализировано, какие инструменты управленческого учета используются в зарубежной практике.*

**Ключевые слова:** финансовая функция предприятия, управленческий учет, бухгалтер-аналитик, инструменты управленческого учета.

*The article discusses the role of management accounting in the financial functions of the company, its connection with other types of accounting and financial functions, as well as concretized what is meant by management accounting from the point of view of modern financial management, management accounting analyze what tools are used in foreign companies.*

**Keywords:** financial function of the enterprise, management accounting, accountant analyst, management accounting tools.

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У сучасних умовах розвитку економіки зростає роль управлінського обліку у фінансовій функції підприємства. Це пояснюється тим, що фінансовий облік не забезпечує необхідною інформацією менеджерів підприємств, оскільки переважно зорієнтований на узагальнення даних для забезпечення звітності та подачі її зовнішнім користувачам. Процеси ж ідентифікації, вимірювання та комунікації інформації про надходження та витрачання грошових коштів, стан кредиторської та дебіторської заборгованості, рух виробничих запасів, необоротних активів, доходів від усіх видів діяльності та витрат на виробництві для прийняття

ефективних управлінських рішень поєднуються в управлінському обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Науковий доробок із проблем організації фінансової функції підприємства та управлінського обліку значний і містить наукові праці щодо дослідження основних етапів еволюції виникнення, становлення і розвитку управлінського обліку в різних країнах світу з урахуванням вітчизняного досвіду (Мошковська О.А. [1], Рета М.В. [2], Скрипник М.Є. [3], Максименко Д.В. [4] та ін.); ролі управлінського обліку в системі управління підприємством (Довжик О.О. [5], Ходзинська В.В. [6], Нападовська Л.В. [7], Старостенко Г.Г. [8] та ін.). Науко-

вий аналіз зазначених досліджень показує, що вони містять чимало дискусійних і невирішених питань, а саме не враховується наявність прямого зв'язку управлінського обліку з фінансовою функцією підприємства. Зазначене визначає необхідність проведення подальших досліджень, пов'язаних із цією проблемою.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Мета статті полягає у дослідженні ролі управлінського обліку у фінансовій функції підприємства для підвищення ефективності управління підприємством.

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Як показало дослідження, актуальним питанням на сьогодні є застосування управлінського обліку у фінансовій функції підприємства<sup>1</sup> для підвищення ефективності управління підприємством. Це пов'язано з тим, що управлінський облік на відміну від фінансового обліку більшою мірою орієнтований на бізнес-процеси, охоплює як поточну діяльність підприємства, так і майбутні перспективи, відображує ризики, які необхідно усунути в даний момент, щоб реалізувати подальші цілі економічної діяльності. У зв'язку із цим, на нашу думку, важливо визначити місце управлінського обліку у фінансовій функції підприємства, його зв'язок з іншими видами обліку та фінансовою функцією, а також конкретизувати, що розуміється під управлінським обліком з погляду сучасного фінансового менеджменту. Для цього звернемося до праць вітчизняних і зарубіжних учених, а також до інших літературних джерел, пов'язаних з управлінським обліком та фінансовою функцією підприємства, та зазначимо, що:

**по-перше**, правильно організована фінансова функція підприємства необхідна для успішної роботи в умовах конкуренції та допомагає підприємству досягти значних результатів, мінімізує можливості зловживань і шахрайства, потенційні вигоди можуть значно перевершувати витрати на організацію фінансової функції. Так, за даними дослідження APQC (Open Standards Benchmarking), яке було проведено 1.03.2016 та в якому взяли участь 328 фінансових керівників великих компаній, виявилось, що найефективніші 25% компаній витрачають лише 0,57% свого доходу на організацію фінансової функції [9], основна роль якої полягає в оптимізації використання підприємством своїх ресурсів [10], а для цього необхідно приймати обґрунтовані фінансові рішення на основі якісної інформації [11], яка формується системою управлінського обліку як найбільш ефективною концептуальною

<sup>1</sup> Під фінансовою функцією підприємства розуміють сукупність необхідних процесів, які, насамперед, управляють надходженнями і витратами коштів та сприяють одержанню доходу, а також виконують роботу щодо формування бюджету, планування і прогнозування як для підприємства у цілому, так і його підрозділів, та ведуть пошук оптимальних джерел і умов фінансування [10].

базою формування інформаційних потоків для розвитку бізнесу та як найбільш ефективним інструментом у мобілізації всіх резервів зростання ефективності бізнесу;

**по-друге**, проаналізувавши дослідження щодо визначення дефініції «управлінський облік», його функцій й завдань, узагальнили їх за трьома напрямками:

1) управлінський облік – це інформаційна система, яка забезпечує інформацією менеджерів для прийняття рішень, у тому числі й про джерела надходження доходів й оптимізацію витрат. У цьому контексті фінансовий та управлінський облік є взаємозалежними та взаємозв'язаними компонентами єдиного бухгалтерського обліку, під час їх застосування використовують єдині принципи але різні вимоги, що призводять до виникнення розбіжності між ними й завданням бухгалтерського управлінського обліку. Цієї думки дотримуються Малахова А.В. та Мартиненко О.В., які зазначають, що управлінський облік є потужною економічною інформаційною системою, яка забезпечує інформацією систему управління підприємством [12]; Сергєєва І.А., яка стверджує, що управлінський облік – це інформаційно-обчислювальна система, призначена для інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень з управління [13]; Нападівська Л.В. зазначає, що сучасний управлінський облік базується на формуванні та використанні його функціональної користості для системи управління та забезпечує координацію, взаємодію й узгодженість окремих елементів управління для досягнення оперативних, тактичних і стратегічних цілей підприємства [7]; Садовська І.Б. під управлінським обліком розуміє галузь знань і сферу діяльності, пов'язану з формуванням і використанням економічної інформації для управління всередині господарюючого суб'єкта [14]; на законодавчому рівні в Україні під управлінським (внутрішньогосподарським) обліком розуміють систему «обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [15];

2) управлінський облік – це облікова концепція контролінгу й складова частина обліково-аналітичної функції контролінгу. Старостенко Г.Г. стверджує, що управлінський облік є вихідним елементом системи контролінгу, оскільки забезпечує службу контролінгу достовірною та необхідною інформацією, що дає змогу здійснювати підготовку виважених управлінських рішень на підставі такої інформації [8]. Ужва А.М. [16] зазначає особливості управлінського обліку, які надають можливість використання системи контролінгу. Лень В.С. указує, що й контролінг, й управлінський облік однаково спрямовані на підвищення ефективності управління та виконують однакові завдання [17];

3) управлінський облік – це сфера діяльності, при цьому акцент робиться на управлінні,

а не на обліку. На думку Друрі К., управлінський облік – це «надання інформації особам у самій організації, на основі якої вони можуть обґрунтовано приймати рішення і підвищувати ефективність і продуктивність поточних операцій» [18, с. 4]. Хорнгрен Ч.Т. і Фостер Дж. визначають управлінський облік так: «Ідентифікація, вимір, збір, систематизація, аналіз, інтерпретація і передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами» [19]. Аткинсон Е. визначає управлінський облік як «...процес безперервного вдосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової і нефінансової інформації, який спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації» [20, с. 26]. Таке визначення «управлінського обліку» відповідає визначенню, наведеному в 1981 р. у стандартах управлінського обліку [21], проте в 2008 р. Інститут управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accountants – IMA) дав нове визначення управлінського обліку саме з практичної точки зору: «Управлінський облік – це професія, що передбачає участь у прийнятті управлінських рішень, розробці механізмів планування та управління ефективністю, а також забезпечення компетентного підходу в складанні фінансових звітів і контролі з метою надання допомоги менеджменту в формулюванні та впровадженні стратегії організації» [21]. Таке визначення управлінського обліку акцентує увагу на тому, що: 1) сучасний бухгалтер – це бухгалтер-аналітик, який бере участь в інтерпретації економічної інформації та процесі прийняття управлінських рішень, це пов'язано насамперед з інтеграцією ERP-систем в обліковий процес, що дає змогу автоматизувати великий обсяг робіт та розглядати бухгалтера як бухгалтера-аналітика; 2) компонентом управлінського обліку є розробка та впровадження стратегії бізнесу. Акцентування уваги на ролі управлінського обліку в розробці стратегії підприємства та контролі її реалізації зумовлює необхідність конкретизації такого поняття, як стратегічний управлінський облік. Шматковська Т.О. зазначає, що стратегічний управлінський облік призначений для забезпечення процесу планування майбутньої стратегії функціонування господарюючого суб'єкта, вимірювання й оцінювання рівня результативності його господарювання та коригування керуючих впливів на хід реалізації обраної керівництвом стратегії [22]; Рета М.В. обґрунтовує, що стратегічний управлінський облік призначено для

здійснення інформаційної підтримки прийняття короткострокових та довгострокових управлінських рішень у системі стратегічного управління для забезпечення конкурентоспроможності підприємства [2]; Скрипник М.Є. розглядає стратегічний облік на інноваційному підприємстві та зазначає, що це «інформаційний потік і методологічний апарат, які в комплексі дають змогу, з одного боку, вибудувати власну лінію ведення бізнесу, а з іншого – перебувати у взаємодії і взаємній співпраці з іншими підприємствами» [3].

Аналіз проведених досліджень показав, що провести чітку межу між бухгалтерським управлінським обліком і стратегічним управлінським обліком досить складно, оскільки процес розробки та прийняття стратегії, а також її подальший контроль вимагають величезної кількості чинників, як зовнішніх, так і внутрішніх, причому стратегічний управлінський облік переважно спрямований на ув'язку показників управлінського обліку із зовнішніми факторами [23]. Таким чином, узагальнивши всі вищевказані підходи до визначення управлінського обліку, дійшли висновку, що під управлінським обліком на підприємстві слід розуміти діяльність із забезпечення менеджменту інформацією, необхідною для розробки і реалізації стратегії підприємства, а також контролю бізнес-процесів;

**по-третє**, управлінський облік складається з різноманітних інструментів, одним з яких є збалансована система показників Balanced Scorecard (BSC), проте дослідження<sup>2</sup>, проведені в Індонезії Сунарні К., показують, що тільки 26,7% середніх та 25% великих підприємств уважають цей інструмент управлінського обліку важливим, середні виробничі підприємства у своїй діяльності переважно використовують бюджетування, аналіз вартості та управління якістю, щодо великих виробничих підприємств, то це бюджетування, аналіз вартості та стандарт-костинг [24]. Проте дослідження СИМА<sup>3</sup> (Chartered Institute of Management Accountants) показують, що найбільше респондентів обирають систему збалансованих показників; на їх думку, саме застосування збалансованої системи показників дає змогу перенести стратегічні плани підприємства на операційний рівень, що дає змогу контролювати їх реалізацію та визначити ефективність діяльності підприємства.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Підсумовуючи, зазначимо, що стійкий розвиток підприємства багато в чому залежить від достовірної інформації, на основі якої формується та реалізується стратегія розвитку підприємства та приймаються обґрунтовані бізнес-рішення. У зв'язку із цим необхідним стає формування системи управлінського обліку та використання збалансованої системи показників, що потребує подальшого дослідження проблем з упровадження управлінського обліку на підприємствах.

<sup>2</sup> В опитуванні брали участь 46 виробничих підприємств: 30 (65%) середніх виробничих підприємств та 16 (35%) великих виробничих підприємств з Індонезії.

<sup>3</sup> В опитуванні брали участь фахівці, зайняті у сфері професійних, фінансових та інших послуг, які знаходяться в різних регіонах світу та є членами СИМА.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Мошковська О.А. Еволюційний розвиток бухгалтерського управлінського обліку: історичний аспект / О.А. Мошковська // Збірник наукових праць ЧДТУ. – 2012. – № 3. – С. 73–78.
2. Рета М.В. Стратегічний управлінський облік: концептуальні засади та використання в системі підприємства / М.В. Рета // Вісник НТУ «ХПІ». – 2014. – № 64(1106). – С. 129–137.
3. Скрипник М.Є. Організація стратегічного обліку в умовах інноваційної діяльності / М.Є. Скрипник // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2016. – Вип. 3. – С. 542–548.
4. Максименко Д.В. Еволюція управлінського обліку та його сучасні концепції / Д.В. Максименко // Науковий вісник Мукачівського державного університету. – 2014. – Вип. 2(2). – С. 117–121.
5. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О.О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2. – С.174–179.
6. Ходзинська В.В. Стратегічний управлінський облік в системі комплексного менеджменту суб'єктів господарювання / В.В. Ходзинська, Л.В. Івченко // Облік та фінанси. – 2014. – № 1(63). – С. 50–55.
7. Нападівська Л.В. Базові принципи управлінського обліку / Л.В. Нападівська // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 1(139). – С. 173–181.
8. Старостенко Г.Г. Упровадження фінансового контролінгу як інструменту управлінського обліку на підприємстві / Г.Г. Старостенко, А.В. Сурженко // Сучасні питання економіки і права. – 2013. – Вип. 2. – С. 79–83.
9. Дрисколл М. Общая стоимость финансовой функции / М. Дрисколл [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://gaap.ru/articles/Obshchaya\\_stoimost\\_finansovoy\\_funktsii/](http://gaap.ru/articles/Obshchaya_stoimost_finansovoy_funktsii/).
10. Румянцева О. Фінансова функція підприємства / О. Румянцева [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ufin.com.ua/analit\\_mat/sdu/036.htm](http://www.ufin.com.ua/analit_mat/sdu/036.htm).
11. Плікус І.Й. Облікова інформація в системі управління фінансами підприємства / І.Й. Плікус // Регіональні перспективи. – 2003. – № 2–3. – С. 28–35 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream/123456789/4037/1/oblik-inf.pdf>.
12. Малахова А.В. Роль управлінського обліку у функціонуванні системи економічної безпеки торговельного підприємства / А.В. Малахова, О.В. Мартиненко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Вип. 9. – Ч. 5. – С. 94–98.
13. Сергеева И.А. История становления и развития управленческого учета / И.А. Сергеева // Инновационная наука. – 2015. – № 1–2. – С. 150–154.
14. Садовська І.Б. Теорія і практика управлінського обліку: гармонізація систем / І.Б. Садовська // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – К.: ВЦ НУБіП України, 2012. – Вип. 169: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – Ч. 2. – С. 257–265.
15. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 XIV (редакція від 25.06.2016) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
16. Ужва А.М. Інформаційні потоки в системі контролінгу підприємства / А.М. Ужва // Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: Міжн. наук.-практ. конф. (Луцьк, 3 грудня 2010 р.). – Луцьк: ЛНТУ, 2010. – С. 544–546.
17. Лень В.С. Управлінський облік: [навчальний посібник] / В.С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
18. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри; 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.
19. Баталов Д.А. Управленческий учет и контроллинг: соотношение категорий / Д.А. Баталов, М.С. Рыбьянцева // Научный журнал КубГАУ. – 2011. – № 69(05). – С 1–14.
20. Аткинсон Э. Управленческий учет / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг; 3-е издание; пер. с англ. – М.: Вильямс, 2005. – 879 с.
21. Profitability Management / Standards on management accounting / United States of America Institute of Management Accountants [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.imanet.org/docs/default-source/thought\\_leadership/management\\_control\\_systems/customer\\_profitability\\_management.pdf?sfvrsn=2](http://www.imanet.org/docs/default-source/thought_leadership/management_control_systems/customer_profitability_management.pdf?sfvrsn=2).
22. Шматковська Т.О. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку / Т.О. Шматковська, О.В. Мачулка // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Економіка. – 2016. – № 4(236). – С. 242–253 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nvisnik.oneu.edu.ua/files/archive/nv\\_4\\_\(236\)\\_2016.pdf](http://nvisnik.oneu.edu.ua/files/archive/nv_4_(236)_2016.pdf).
23. Плікус І.Й. Стратегічний облік як інструмент стратегічного управління підприємством / І.Й. Плікус [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://dSPACE.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/349/1/visnukuabs\\_12\\_2002\\_14.pdf](http://dSPACE.uabs.edu.ua/bitstream/123456789/349/1/visnukuabs_12_2002_14.pdf).
24. Sunarni C.W. Management Accounting Practices and the Role of Management Accountant: Evidence from Manufacturing Companies throughout Yogyakarta, Indonesia / Christina Wiwik Sunarni // Review of Integrative Business & Economics Research. – 2013. – Vol. 2(2). – P. 616–626 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://sibresearch.org/uploads/2/7/9/9/2799227/riber\\_b13-243\\_616-626.pdf](http://sibresearch.org/uploads/2/7/9/9/2799227/riber_b13-243_616-626.pdf).