

**ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

Н.І. ЗАГРЕБЕЛЬНА, к.е.н., доцент

Г.Ю. АНІЩЕНКО, к.е.н., доцент

Уманський національний університет садівництва

У статті розкрито особливості управлінського обліку та головні переваги від його впровадження у практику вітчизняних підприємств. Обґрунтовано необхідність створення у складі бухгалтерії підприємства окремого підрозділу з управлінського обліку; розроблено склад цього підрозділу та визначено його основні функції і завдання.

Організація ефективної роботи будь-якого підприємства залежить від якості управління, яка багато в чому обумовлюється своєчасністю отримання менеджером достовірної інформації про стан об'єкта управління. Формування та надання такої інформації є одним з основних завдань бухгалтерського обліку.

Історично склалось, що бухгалтерська служба на підприємстві має займатись суто реєстрацією господарських операцій, складати фінансову звітність, а економічна служба – аналізувати, здійснювати розрахунки резервів виробництва та планувати діяльність. Контроль роботи структурних підрозділів здійснюють ревізійні чи інвентаризаційні комісії, а в окремих випадках – служба внутрішнього аудиту (якщо велике підприємство). Але усі ці функції діють відокремлено й неповно. Сьогодні просто обліковувати господарські процеси недостатньо. Важливо, щоб облік виконував не лише традиційну та контрольно-аналітичну функції, а й забезпечував би можливість проведення перспективного планування, сприяв злагодженій роботі усіх рівнів управління та їх взаємозв'язку з виробництвом. Тому на підприємстві, на наш погляд, доцільно впровадити систему управлінського обліку. Саме вона забезпечить керівні органи усіх рівнів і спеціалістів, у тому числі менеджерів, економічною інформацією, необхідною для прийняття обґрунтованих рішень щодо ефективного функціонування підприємства в умовах обмежених виробничих ресурсів та ринкових факторів. Національним законодавством підприємствам надано право самостійно розробляти систему і форми внутрішньогосподарського обліку, контролю і звітності [5]. Але більшість суб'єктів підприємницької діяльності цьому мало приділяють увагу через ознаку необов'язковості ведення управлінського обліку.

Методика досліджень. У процесі проведення наукових досліджень методологічною основою стали концептуальні основи та стандарти обліку, діалектичний метод пізнання. Для вивчення стану та проблем впровадження управлінського обліку на практиці підприємств використано монографічний, аналітичний, порівняльні методи дослідження, а також абстрактно-логічні підходи до пошуку та обґрунтування шляхів подолання окреслених проблем.

Метою досліджень є обґрунтування необхідності створення у складі бухгалтерії підприємства окремого підрозділу з управлінського обліку та розробка практичних рекомендацій щодо складу цього підрозділу й визначення його функцій.

Результати досліджень. Питанням необхідності введення на виробничих підприємствах управлінського обліку у працях вчених приділялося багато уваги, а його організації – недостатньо.

Управлінський облік – це встановлена підприємством система збору, реєстрації, узагальнення і представлення інформації про господарську діяльність підприємства та її структурних підрозділів для здійснення обліку, планування, контролю і управління цією діяльністю. Мета управлінського обліку полягає у формуванні й поданні управлінському персоналу підприємства інформації, необхідної для планування, контролю та управління його діяльністю в цілому чи окремих структурних підрозділів [3].

Збір інформації про господарську діяльність підприємства має на увазі визначення, класифікацію, оцінку і вимірювання господарських операцій та інших економічно вагомих явищ з метою наступної їх реєстрації у системі управлінського обліку. Під реєстрацією розуміють упорядковане та послідовне відображення господарських операцій та інших економічно значимих явищ з метою їх подальшого відображення у первинних документах і облікових регістрах.

Узагальнення інформації означає її аналіз, підготовку та інтерпретацію. У процесі аналізу управлінської інформації визначають її склад, коло користувачів, взаємозв'язок між різноманітними показниками діяльності підприємства, їх залежність від економічно вагомих явищ і подій. Процес підготовки та інтерпретації інформації передбачає надання логічно пов'язаної планово-облікової та іншої інформації, яка включає за необхідністю аналітичні і прогностичні висновки. Підготовлена інформація надається користувачам у вигляді звітів табличного, графічного і текстового форматів.

Основна мета управлінського обліку – надання керівникам, спеціалістам підприємства та його структурних підрозділів планової, фактичної і прогнозованої інформації про діяльність підприємства та зовнішнє оточення для забезпечення можливості прийняття економічно обґрунтованих рішень [1]. Тобто, основними користувачами інформації управлінського обліку є керівництво підприємства вищої ланки, керівники виробничих підрозділів і головні спеціалісти.

Вище керівництво формує стратегічні цілі управління підприємством. Для цього воно отримує:

- інтегровані управлінські звіти про результати виробничої, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства та його основних структурних підрозділів як за попередній звітний період, так і станом на конкретну дату;
- матеріали аналізу впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на результати діяльності підприємства в цілому та його основних структурних підрозділів;
- планові і прогнозовані показники на наступний звітний період.

Керівники структурних підрозділів формують оперативну стратегію реалізації довгострокових цілей розвитку підприємства. Вони отримують управлінські звіти, результати їх аналітичної обробки щодо діяльності підрозділів на конкретний момент, планову і прогнозовану інформацію за основними та суміжними підрозділами, а також інформацію за контрагентами.

Спеціалісти отримують дані у межах своїх компетенції про діяльність підприємства та його структурних підрозділів, прогнози внутрішніх і зовнішніх факторів, які впливають на результати господарської діяльності.

Тому основними завданнями управлінського обліку є:

- облік наявності і руху матеріальних, фінансових і трудових ресурсів та надання інформації про них менеджерам;
- облік витрат і доходів, а також відхилень за ними від встановлених норм, стандартів і кошторисів по підприємству в цілому, структурних підрозділах, центрах відповідальності, групах виробів, технологічних рішеннях та інших позиціях;
- визначення різних показників фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) і відхилень від нормативних та планових показників (повної та неповної виробничої собівартості, повної собівартості реалізованої продукції, собівартості реалізованої продукції за зонами реалізації тощо);
- визначення фінансових результатів діяльності окремих структурних підрозділів, за центрами відповідальності, новими техніко-технологічними рішеннями, реалізованими виробами, виконаними роботами і наданими послугами та іншими позиціями;
- контроль і аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, його структурних підрозділів та інших центрів відповідальності;
- планування фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому, його структурних підрозділів та інших центрів відповідальності;
- прогнозування та оцінка прогнозу (надання висновків про вплив очікуваних у майбутньому явищ на основі проведеного аналізу попередніх явищ та їх кількісна оцінка для цілей планування);
- складання управлінської звітності та її надання управлінському персоналу і спеціалістам для управління виробництвом та прийняття рішень на перспективу.

Однак, для забезпечення функціонування управлінського обліку виникає потреба у правильній його організації. Під організацією управлінського обліку розуміють систему умов і елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної і своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і управління виробничою діяльністю.

Відповідальність за організацію управлінського обліку на підприємствах несуть їх керівники. Залежно від обсягу облікової роботи вони можуть:

- створити службу управлінського обліку як структурний підрозділ, яку очолює керівник;
- створити у бухгалтерській службі відділ з управлінського обліку, якій очолює один із заступників головного бухгалтера;

- ввести у штат бухгалтерії спеціалістів з управлінського обліку (бухгалтерів - аналітиків).

Серед усіх варіантів організації ведення бухгалтерського обліку, визначених законодавчо, управлінський облік, через його конфіденціальний характер, не може вестись стороннім бухгалтером чи аудиторською фірмою на договірних засадах.

Для забезпечення раціональної організації управлінського обліку велике значення має розробка плану його організації, який повинен містити наступні складові:

- план документації і документообороту;
- план рахунків та їх кореспонденцію;
- план звітності;
- план технічного оформлення обліку;
- план організації праці працівників, які здійснюють управлінський облік.

При складанні Плану документації і документообороту використовують відповідні розділи плану організації фінансового обліку, доповнюючи їх первинними документами, що використовуються лише в управлінському обліку. Слід мати на увазі, що складені нові документи повинні відповідати вимогам закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [5].

Діючий план рахунків бухгалтерського обліку не містить спеціальних рахунків для управлінського обліку, тому є пропозиції діючий план рахунків доповнити окремим класом, як у Плані рахунків бухгалтерського обліку банків України, 8 «Управлінський облік», структура якого повинна розроблятися самостійно кожним підприємством. Причому рахунки цього класу не кореспондують з рахунками інших класів, завдяки чому створюється інформаційний бар'єр та захищеність облікових даних [6].

При розробці Плану рахунків бухгалтерського обліку для ведення управлінського обліку необхідно мати на увазі, що діючий на сьогодні План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999р. (із змінами і доповненнями), дозволяє здійснювати облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції одночасно для цілей фінансового та управлінського обліку. При цьому дозволяється використання одноколової (моністичної) і двоколової (дуалістичної) систем обліку виробничих витрат.

Одноколова система обліку витрат може здійснюватись без використання і з використанням системи рахунків управлінського обліку. При першому варіанті для цілей управління інформація фінансового обліку групується у спеціальних регістрах, які можуть доповнюватися розрахунковими та іншими даними. При другому варіанті для забезпечення взаємозв'язку між фінансовим і управлінським обліком слід використовувати для обліку витрат за їх елементами рахунки восьмого класу: 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні потреби», 83 «Амортизація», 84 «Інші витрати». Обліковані на цих рахунках витрати після закінчення місяця списують на рахунок 89 «Відображення загальних витрат», а з цього рахунку –

в дебет рахунків 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» тощо. Одноколову систему обліку витрат доцільно застосовувати у невеликих і середніх підприємствах, оскільки вона заснована на використанні однакових оцінок у фінансовому і управлінському обліку і внаслідок цього обмежені можливості контролю витрат.

Двоколову систему обліку витрат доцільно використовувати на великих підприємствах. При даній системі фінансовий і управлінський облік мають самостійні плани рахунків. Тобто для управлінського обліку є можливим виділення окремих (самостійних) рахунків.

В умовах, коли рахунки фінансового і управлінського обліку між собою вільно кореспондують, для узагальнення даних внутрішньогосподарської та зовнішньо орієнтованої облікових систем доцільно використовувати перехідні і дзеркальні рахунки. Перехідні рахунки забезпечують перенесення інформації з фінансового обліку в управлінський та навпаки, а дзеркальні рахунки – числові узгодження даних фінансового і управлінського обліку та виявлення можливих розбіжностей.

При побудові управлінського обліку доцільно використовувати норми Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, хоча на відміну від фінансового обліку вони для нього не є обов'язковими.

Функції відділу з управлінського обліку повинні бути такими:

- розробка облікової політики підприємства для цілей управлінського обліку відповідно до внутрішніх специфічних особливостей підприємства;
- організація управлінського обліку відповідно до внутрішньої облікової політики;
- вибір форм і методів організації управлінського обліку на підприємстві згідно із специфічними потребами, завданнями самого підприємства та умов, в яких воно функціонує;
- аналіз інвестиційних проектів та підготовка рекомендацій для подання керівництву;
- розрахунок та аналіз показників ефективності роботи підприємства в цілому та за центрами відповідальності, а також розробка заходів щодо підвищення ефективності господарювання для представлення керівництву;
- аналіз сприятливих та негативних змін зовнішнього середовища, розробка коригувальних заходів для подання керівництву;
- ведення оперативного обліку на підприємстві відповідно до обраних методів (нормативний, маргінальний, попроцесний тощо);
- розробка форм внутрішньої звітності та встановлення строків її подання, організація документообороту, що дасть можливість забезпечити своєчасне подання керівництву підприємства необхідної для прийняття управлінських рішень інформації;
- підготовка бюджетів підрозділів підприємства та зведеного бюджету по підприємству в цілому;

- аналіз виконання бюджетів та оперативних планів окремими підрозділами, позитивних і негативних відхилень фактичних показників від планових, розробка пропозицій щодо мінімізації відхилень для подання керівництву;

- розробка нормативної ціни та нормативної собівартості виробів, а також розрахунок та аналіз позитивних і негативних відхилень за видами та центрами відповідальності, розробка заходів щодо мінімізації відхилень для представлення керівництву.

Відповідно до зазначених функцій відділ бухгалтерії з управлінського обліку може мати таку структуру (рис. 1):



Рис. 1. Склад відділу бухгалтерії з управлінського обліку

Група планування складає головний бюджет, який охоплює основну діяльність підприємства, бюджети структурних підрозділів підприємства та інші окремі бюджети (бюджети продаж, закупок, виробничий тощо); операційний бюджет, який деталізує за допомогою окремих бюджетів статті доходів і витрат та надається у вигляді прогнозу прибутків і збитків; фінансовий бюджет, який прогнозує грошові потоки підприємства на плановий період; спеціальні бюджети для окремих видів діяльності або програм (соціального розвитку, науково-дослідних робіт тощо).

Матеріальна група виконує наступні функції:

- здійснює вибір постачальників та контроль за надходженням матеріальних ресурсів, їх збереженням і використанням;
- розробляє норми витрат сировини і матеріалів на здійснення виробничої діяльності, норми наявності сировини і матеріалів на складах;
- приймає участь у виборі та розробці форм первинних документів і облікових реєстрів для обліку надходження, наявності і відпуску усіх видів сировини і матеріалів;
- розробляє форми звітів про витрати сировини і матеріалів;
- здійснює вибір цін для оприбуткування і при використанні сировини і матеріалів.

Група обліку затрат праці та її оплати займається нормуванням праці, визначає розцінки для оплати праці, веде облік затрат праці за встановленими об'єктами обліку, контролює використання фонду заробітної плати, бере участь в розробці форм первинних документів, облікових реєстрів і звітів про працю і заробітну плату.

Виробничо-калькуляційна група визначає перелік центрів витрат і центрів відповідальності; встановлює статті витрат за кожним центром витрат; розробляє форми облікових реєстрів і звітів по витратах і випуску продукції; здійснює калькулювання собівартості продукції за центрами відповідальності і підприємству в цілому та контроль за ефективним використанням виробничих ресурсів згідно П(С)БО 16 «Витрати» [4] та Методичних рекомендацій [2].

Група обліку продажу (збуту) продукції визначає порядок обліку випуску і продажу продукції; склад покупців; визначає фактичні витрати по продажу продукції, собівартість реалізованої продукції за її видами, зонами реалізації; розробляє форми звітів по реалізації продукції; виявляє фінансовий результат і рентабельність по реалізації окремих видів продукції, структурним підрозділам, підприємству в цілому.

Аналітична група аналізує ефективність діяльності кожного центра витрат, структурного підрозділу і підприємства в цілому; виявляє резерви підвищення ефективності використання усіх видів ресурсів по всіх підрозділах підприємства і підприємства в цілому; приймає участь в розробці бюджетів підприємства (разом з групою планування).

Висновки. Розроблена концепція створення при бухгалтерії підприємства відділу з управлінського обліку дасть можливість швидко зібрати, обробити, проаналізувати інформацію та своєчасно прийняти обґрунтоване рішення щодо підвищення ефективності роботи як окремих підрозділів, так і підприємства в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кондратов Н.П. Бухгалтерський учет : Учень. – 2-е узд., передоб. и доп. / Н.П. Кондратов. – М : ИНФРА-М, 2008. – 720 с.
2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) [Електронний ресурс] : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. № 132 (зі змінами і доповненнями від 31.10.2005р. № 589). – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.4&nobreak=1>
3. Моссаковский В.Б. Особенности управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах / В.Б. Моссаковский // Економіка АПК. – 2013. – № 6. – С. 40-44.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс]: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318 (зі змінами і доповненнями від 18.03.2011р. № 372). – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>

5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV (зі змінами і доповненнями від 07.07.2011р. № 3614-VI). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

6. Уланчук В.С. Управлінський облік у практиці підприємств аграрного сектору: стан та проблеми його впровадження / В.С. Уланчук, Г.Ю. Аніщенко // Економіка та управління АПК: зб. наук. праць Білоцерківського нац. аграр. ун-ту. – Біла Церква, 2013. – № 11 (106). – С. 50–54.

Загребельна Н.І., Аніщенко Г.Ю. Практичні аспекти організації управлінського обліку на підприємствах

У статті встановлено, що у сучасних умовах важливо, щоб облік виконував не лише традиційну реєстрацію господарських процесів, контрольно-аналітичну функції, а й забезпечував би можливість проведення перспективного планування, сприяв злагодженій роботі усіх рівнів управління та їх взаємозв'язку з виробництвом. Розкрито особливості управлінського обліку та головні переваги від його впровадження до практики вітчизняних підприємств.

Для забезпечення функціонування управлінського обліку виникає потреба у правильній його організації. Відповідальність за організацію управлінського обліку на підприємствах несуть їх керівники. Залежно від інформаційних потреб управлінський облік може бути запроваджений шляхом: створення окремої служби як структурного підрозділу, що підпорядкований безпосередньо керівникові; створення у бухгалтерській службі відділу з управлінського обліку, якій очолює один із заступників головного бухгалтера; введення у штат бухгалтерії спеціалістів з управлінського обліку (бухгалтерів - аналітиків).

Для забезпечення раціональної організації управлінського обліку велике значення має розробка плану його організації, що включає наступні складові: план документації і документообороту; план рахунків та їх кореспонденцію; план звітності; план технічного оформлення обліку; план організації праці працівників, які здійснюють управлінський облік.

Оскільки у діючому Плану рахунків бухгалтерського обліку відсутній спеціальний клас рахунків, призначених для управлінського обліку, то з метою створення інформаційного бар'єру та захищеності облікових даних управлінського обліку від фінансового доречно вводити перехідні і дзеркальні рахунки. Перехідні рахунки забезпечують перенесення інформації з фінансового обліку в управлінський та навпаки, а дзеркальні рахунки – числові узгодження даних фінансового і управлінського обліку та виявлення можливих розбіжностей.

Зважаючи на функції, які має виконувати відділ з управлінського обліку, обґрунтовано його структуру з виділенням груп планування, обліку затрат праці та її оплати, обліку продажу (збуту) продукції, матеріальної, виробничо-калькуляційної та аналітичної груп. Для кожної з них розроблено і подано основні функції і завдання.

Запропонована концепція створення при бухгалтерії підприємства відділу з управлінського обліку дасть можливість швидко зібрати, обробити, проаналізувати інформацію та своєчасно прийняти обґрунтоване рішення щодо підвищення ефективності роботи як окремих підрозділів, так і підприємства в цілому.

Загребельная Н.И., Анищенко Г.Ю. Практические аспекты организации управленческого учета на предприятиях

В статье отмечается, что в современных условиях важно, чтобы учет выполнял не только традиционную регистрацию хозяйственных процессов, но и обеспечивал бы возможность проведения перспективного планирования, способствовал слаженной работе всех уровней управления и их взаимосвязи с производством. Раскрыты особенности управленческого учета и главные преимущества от его внедрения в практику отечественных предприятий.

Для обеспечения функционирования управленческого учета возникает потребность в правильной его организации. Ответственность за организацию управленческого учета на предприятиях несут их руководители. В зависимости от информационных потребностей управленческий учет может быть организован путем создания отдельной службы как структурного подразделения, который подчинен непосредственно руководителю; создания при бухгалтерской службе отдела по управленческому учету, который может быть возглавлен одним из заместителей главного бухгалтера; введения в штат бухгалтерии специалистов по управленческому учету (бухгалтеров-аналитиков).

Для обеспечения рациональной организации управленческого учета большое значение имеет разработка плана его организации, который включает следующие составляющие: план документации и документооборота; план счетов и их корреспонденцию; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда работников, осуществляющих управленческий учет.

Поскольку в действующем Плане счетов бухгалтерского учета отсутствует специальный класс счетов, предназначенных для управленческого учета, то с целью создания информационного барьера и защищенности учетных данных управленческого учета от финансового уместно вводить переходные и зеркальные счета. Переходные счета обеспечивают перенос информации по финансовому учету в управленческий и наоборот, а зеркальные счета – числовые согласования данных финансового и управленческого учета и выявления возможных разногласий.

Учитывая функции, которые должен выполнять отдел по управленческому учету, в статье обоснованно его структура с выделением групп планирования, учета затрат труда и его оплаты, учета продажи (сбыта) продукции, материальной, производственно-калькуляционной и аналитической. Для каждой из них разработаны и представлены основные функции и задачи.

Предложенная концепция создания при бухгалтерии предприятия отдела по управленческому учету позволит быстро собрать, обработать,

проанализировать информацию и своевременно принять обоснованное решение по повышению эффективности работы как отдельных подразделений, так и предприятия в целом.

Zagrebelna N.I., Anishchenko G.Yu. Practical aspects of management accounting organization at the enterprises

In the article was defined, that under current conditions it is important that accounting implements not only the traditional registration of business processes, control and analytical functions, but also would provide opportunity for forward planning, facilitate coordinated work of all levels of management and their interconnection with production. The features of management accounting and the main advantages of its implementation to the practice of domestic enterprises are defined.

To ensure functioning of the management accounting, its correct organization is required. Leaders of enterprises are responsible for the organization of management accounting. Depending on the information needs, management accounting can be implemented by means of: creation of a separate service as a structural subdivision subordinated by the head; creation in accounting service of management accounting department, which is headed by one of the deputy chief of chief accountant; the introduction of professionals on management accounting (controllers) in the accounting staff.

For efficient organization of management accounting, development of the plan of its organization is of great importance, which includes the following components: plan of documentation and document flow; plan of accounts and their correspondence; reporting plan; plan of technical drawing up of accounting; plan of the organization of labor.

In the existing Chart of Accounts, special class of accounts intended for management accounting is absent. So, with the aim of creating an information barrier and protection of account data of management accounting from financial, it is appropriate to introduce transitional and mirrored accounts. Transitional accounts provide transfer of information from financial accounting to management accounting and vice versa, and mirrored accounts - numeric reconciliation of data of financial and management accounting and identifying possible discrepancies.

Considering the functions that should be done by the department of management accounting, was grounded its structure with groups of planning, accounting of labor cost and its remuneration, accounting of production sales, material, production-calculation, and analytical groups. For each of them, the main functions and tasks are developed.

The proposed concept of establishment of the department of management accounting will make it possible to quickly collect, process, analyze information and

to make grounded decision in time concerning improvement of the work efficiency of both separate subdivisions and the enterprise as a whole.

Ключові слова: *управлінський облік, управління, внутрішні користувачі інформації, внутрішня звітність, бухгалтерська служба, організація обліку.*

Ключевые слова: управленческий учет, управление, внутренние пользователи информации, внутренняя отчетность, бухгалтерская служба, организация учета

Key words: management accounting, management, internal users of information, internal reporting, accounting services, accounting organization.