

ДОЛІШНЯ ТЕТЯНА

Івано-Франківський національний
технічний університет нафти і газу

**ОРГАНІЗАЦІЯ
УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ:
ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ**

Анотація

Досліджено питання сутності й місця управлінського обліку на підприємствах, а також висвітлено деякі проблемні аспекти його організації. У зв'язку із чим проведено аналіз зарубіжного досвіду організації управлінського обліку.

Ключові слова: управлінський облік, релевантна інформація, витрати, доходи.

В сучасних складних умовах господарювання процес прийняття управлінських рішень базується на релевантній інформації про витрати і доходи підприємства, яку повинен надавати саме управлінський облік, про що і стверджують більшість вчених-економістів. Але нам добре відомо, що на більшості підприємствах України він не ведеться, проте його елементи входять в існуючий бухгалтерський облік, оперативний облік, економічний аналіз тощо.

Найголовнішими проблемами, що заважають впровадженню управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, це є

- по-перше, неефективна податкова політика, котра спонукає господарюючі суб`єкти збільшувати витрати з метою зменшення оподаткованого прибутку. Система ж управлінського обліку передбачає мінімізацію витрат на виробництво продукції. В зв`язку із цим виникає нагальна потреба на державному рівні переглянути систему оподаткування, зацікавити господарюючі суб`єкти у зменшенні собівартості продукції;
- по-друге, існують практичні складності при розподілі витрат на постійні і змінні, так як деякі з них мають змішаний характер;
- по-третє, це недосконалість законодавчої бази в галузі бухгалтерського обліку.

Проте необхідно звернути увагу, що ще в „Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні”, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 р. №250 в п.7 зазначалося, що підприємство здійснюючи організацію бухгалтерського обліку самостійно розробляє систему внутрішньовиробничого обліку, звітності і контролю. Однак сильний поштовх вперед в цьому напрямку було здійснено з прийняттям „Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”(надалі Закон) та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов`язань та інших

господарських операцій (надалі План рахунків) та Положень(стандартів) бухгалтерського обліку (надалі П(С)БО), зокрема П(С)БО №16.

Нападовська Л.В. зауважує що, „з прийняттям Закону вітчизняна система бухгалтерського обліку фактично поділилась на фінансовий і управлінський. Тому можна зробити висновок, що в сучасний період із закріпленням функціонування системи управлінського обліку в Законі потребують дослідження питання, пов`язані з організацією управлінського обліку”[8].

Протягом останніх років питанню сутності й місця, а також деяким аспектам організації управлінського обліку на підприємствах приділялося багато уваги з боку вчених-економістів як українських так і ближнього зарубіжжя – це роботи С.Ф.Голова, В.І.Єфіменка, Л.В. Нападовської, М.Г. Чумаченка, М.С. Пушкаря, В.Ф.Палія, С.Н.Ніколаєвої, В.І.Ткача і інших [9,8,4,6,11,10,7].

Але рекомендацій вчених-економістів щодо ведення управлінського обліку ще недостатньо.

Адміністрація підприємства самостійно вирішує питання організації управлінського обліку, тобто як класифікувати витрати і наскільки деталізувати місця виникнення витрат, як їх прив`язати до центрів відповідальності, яким чином вести облік фактичних або планових (нормативних) витрат, повних або неповних витрат, як організувати внутрішню управлінську

звітність, контроль на підприємстві та взаємодію управлінського і фінансового обліку.

Оскільки управлінський облік являється складовою частиною системи управління підприємством, то при його побудові необхідно враховувати як внутрішні так і зовнішні фактори. Серед яких можна виділити наступні:

- відповідність цілям і задачам діяльності підприємства. Так, якщо вважати, що єдина ціль підприємства – отримання максимального прибутку, то це було б надзвичайно просто. В дійсності даний напрямок політики підприємства є пріоритетним. Проте, в сучасних умовах, ці цілі диференційовані і полягають у забезпеченні існування підприємства, зміцненні і завоюванні лідируючого положення на ринку, уникненні майбутніх невизначеностей тощо;
- вплив особливостей технологічних процесів виробництва продукції або надання послуг;
- оптимізація структури і рівня деталізації бази бухгалтерських даних, що використовуються менеджерами;
- зіставність з загальними принципами формування організаційної структури управління підприємством;
- вплив зміни конкурентного середовища тощо.

Побудова системи управлінського обліку являється складним питанням. В західній практиці ця область управління являється конфіденційною.

Ключовою проблемою організації управлінського обліку являється проблема його взаємодії з фінансовим обліком. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерського обліку показують, що по змісту фінансовий облік вирішує задачі формування загальної картини фінансового положення підприємства, визначення кінцевих результатів його діяльності; інформація цієї складової обліку призначена головним чином для управління фінансовою, комерційною діяльністю і для зовнішніх користувачів. Управлінський облік орієнтований на формування інформаційно-аналітичної бази управління виробничою діяльністю, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і управління витратами виробництва, виявлення рентабельних видів продукції, послуг та забезпечення їх конкурентноздатності.

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 наступні завдання: насамперед, визначити основний перелік задач внутрішнього фінансового і 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 бухгалтерську практику, так і на задачі управлінського обліку.

Дуже важливим в даний час є вивчення досвіду організації управлінського обліку в таких економічно розвинених країнах як США, Франція та ФРН.

В міжнародній практиці існують чотири способи організації управлінського обліку:

1. При першому способі взаємозв'язок між фінансовим і управлінським обліками здійснюється через спеціальні контрольні рахунки. До них відносяться рахунки доходів і витрат, з яких обороти переносяться на відповідні рахунки управлінської бухгалтерії. Пряма кореспонденція рахунків управлінського обліку з контрольними рахунками фінансового обліку забезпечує інтегровану, однокругову систему бухгалтерського обліку в організації, але з виділенням підсистем фінансового і управлінського обліку. Ця система організації управлінського обліку характерна для США, Англії і інших англосовітських країн.

2. При другому ж способі управлінський облік по відношенню до фінансового являється повністю автономним, а

взаємозв'язок між ними здійснюється оперативним шляхом, тобто поза системою бухгалтерських рахунків. Для цього використовуються парні контрольні рахунки одного і того ж найменування, так звані дзеркальні рахунки, або рахунки-екрани. В результаті цього обороти фінансового і управлінського обліку розмежовуються з самого початку. Така система обліку називається двокруговою і характеризується найбільшим ступенем регламентації серед країн, які використовують принципи міжнародних стандартів. Вона прийнята у Франції, Бельгії, деяких африканських країнах та латиноамериканських державах та інших (рис.1).

3. При третьому способі облік витрат в розрізі економічних елементів і доходів по видам діяльності ведеться в фінансовій бухгалтерії. Ведення ж управлінського обліку в аналітичному розрізі організується без використання системи бухгалтерських рахунків, але управлінський облік об'єднується з оперативним, “облік витрат по об'єктам калькулювання здійснюється статистично”[8].

4. При четвертому способі - управлінський і фінансовий обліки ведуться в загальній бухгалтерії з використанням єдиного плану рахунків. Цей варіант базується на повній інтеграції достатньо громіздкої системи обліку витрат і доходів в загальну бухгалтерію. Необхідно відмітити, що на більшості вітчизняних підприємств застосовується цей варіант організації обліку.

Відображаючі рахунки (90)

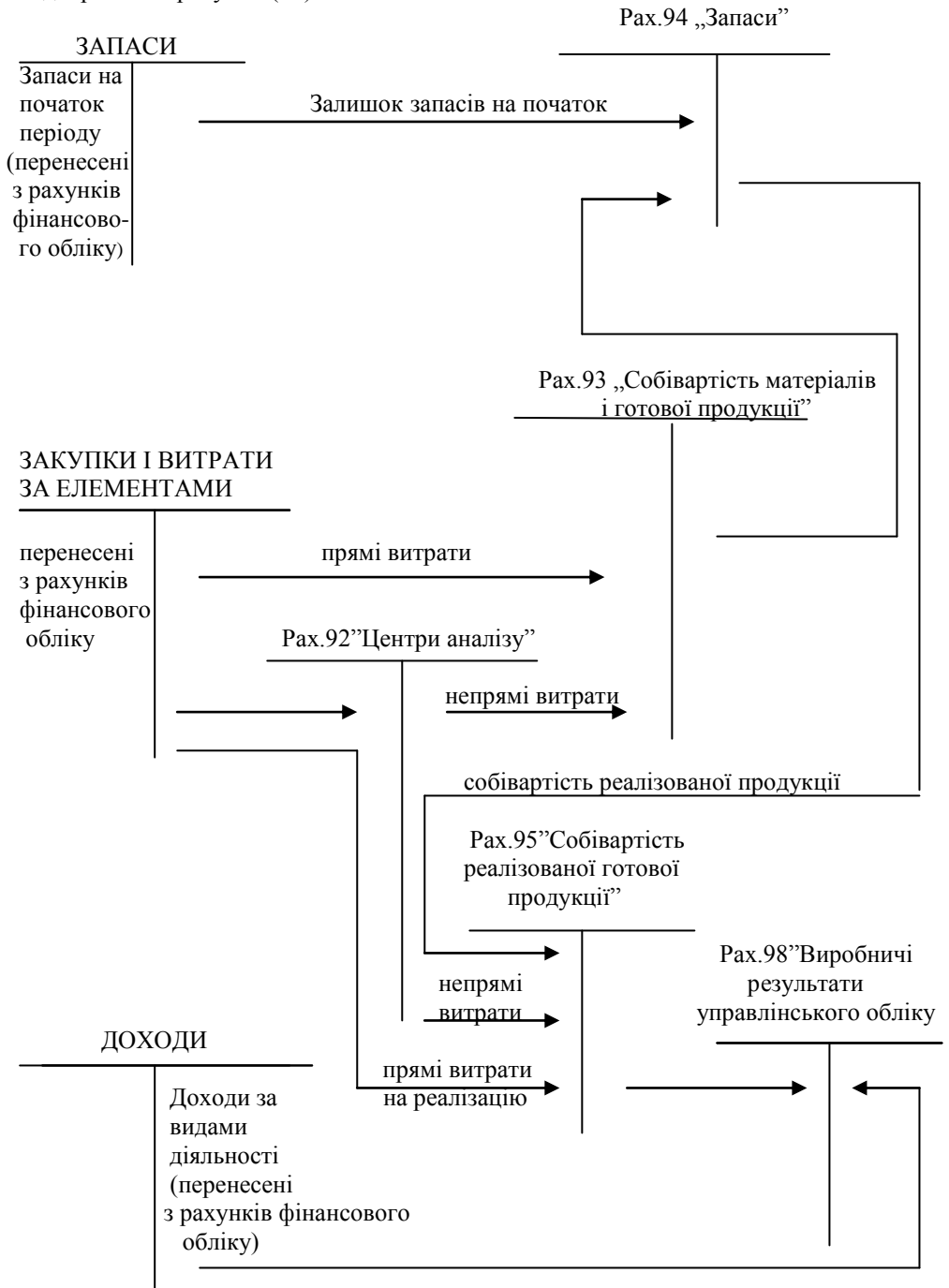


Рис.1. Спрощена схема відображення кореспонденції рахунків управлінського обліку в Національному плані рахунків Франції.

Який з цих варіантів найкращий для застосування на практиці?

Позитивна відповідь залежить від того, якому плану рахунків віддати перевагу. В даний час ця проблема є дискусійна.

Ми погоджуємося з дослідженнями тих вчених – економістів, які стверджують, що найкраще побудувати управлінський облік на основі індивідуального плану рахунків управлінського обліку. Питання про створення такого плану рахунків необхідно вирішити централізовано тільки в загальних рисах, а деталі відпрацьовувати в кожній організації індивідуально.

На закінчення хочеться відмітити, що не потрібно примусово, в обов'язковому порядку впроваджувати управлінський облік у всіх організаціях і підприємствах. Його впровадження, як уже відмічалось, - справа самої організації. Але, якщо „за твердженням фахівців в економічно розвинених країнах фірми і компанії 90% робочого часу та ресурсів у галузі бухгалтерського обліку витрачають на постановку і ведення управлінського обліку, тоді як на традиційний фінансовий облік відводиться лише частина, яка залишається”[3] то можливо є над чим задуматися.

Література

1. *Україна Закон. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ*

2. Друри К. *Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник.*-М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2002.-1071 с.
3. Гуцайлюк З. *Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб`єктів // Бухгалтерський облік і аудит.*-2004.-№11.-с.45-49.
4. Нападовська Л. *Проблеми становлення та розвитку управлінського обліку в Україні //Бухгалтерський облік і аудит.*-2001.-№9.-с.33-38.
5. Керимов В.Э. *Управленческий учет: Учебник.*-2-е изд., изм. и доп.-М.: Издательство-торговая корпорация «Дашков и К », 2003.-416с.
6. Палий В.В., Палий В.Ф. *Счета управленческого учета//Бухгалтерский учет.*-2001.-№7
7. Ткач В.И., Ткач М.В. *Управленческий учет: международный опыт.*- М.: Финансы и статистика, 1994.-144с.
8. Нападовська Л.В. *Управлінський облік: Монографія.*- Дніпропетровськ: Наука: освіта, 2000.-450 с.
9. Голов С.Ф. *Управлінський облік: Підручник.*-К: Лібра, 2003.-704 с.
10. Николаева С.А. *Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг».*-М: Финансы и статистика, 1993.-128 с.
11. Пушкар М.С. *Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні(теоретико-методичні*

*аспекти): Монографія.- Тернопіль: Економічна думка, 1999.-
с.422*