

УДК 657

ПРИНЦИПИ, ЕТАПИ ТА МОДЕЛІ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

ЛІБА Н.С., ГОЛОВАЧКО В.М., НАЗАРЕНКО Є.Є.

Мукачівський державний університет

В даній статті висвітлено основні етапи пов'язані з впровадженням та організацією системи управлінського обліку на підприємстві, а також основні принципи та моделі його побудови.

Система управлінського обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку та охоплює елементи планування, контролю, аналізу, оцінки.

Організація управлінського обліку на підприємстві передбачає формування системи збору, обробки та підготовки інформації для керівництва з метою прийняття ними на її основі управлінських рішень, тим самим він направляє дії апарату управління.

Важливою характеристикою управлінського обліку є відсутність його регламентування нормативно-законодавчими актами, тобто відсутні концептуальні підходи та методологічні розробки із організації управлінського обліку, з іншого боку це надає змогу керівникам підприємства самим обирати підходи, принципи та моделі побудови системи управлінського обліку залежно від виду діяльності, величини підприємства та його цілей.

***Ключові слова:** управлінський облік, інтегрована модель управлінського обліку, автономна модель управлінського обліку, центр відповідальності, центр затрат, центр доходу, центр прибутку, центр інвестицій.*

Постановка проблеми. Забезпечення успіху підприємства та його збереження на довготривалій період можливе за умов цілеспрямованого розвитку та зосередженості на стратегічних пріоритетах і конкурентних перевагах. В сучасних умовах однією з конкурентних переваг бізнесу, яка потенційно може впливати на ефективність діяльності підприємства, є використання в процесі управління дієвої системи управлінського обліку.

Сучасні методи керівництва вимагають детальної організації обліку на підприємстві. З кожним днем збільшується кількість керівників підприємств, які перестають сумніватися в необхідності вести облік, відмінний від бухгалтерського, який практично повністю зосереджений на задоволенні потреб зовнішніх користувачів інформації. Управлінський же облік, призначений для надання достовірної і повної інформації, яка необхідна для прийняття правильних та ефективних управлінських рішень самого підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вагомий внесок у дослідження питань теорії і практики, організації та розвитку управлінського обліку належить вченим: І.А. Білоусовій, С.Ф. Голову [2], М.В. Кужельному, Д.В. Максименко, Л.В. Нападівській [6], М.Г. Чумаченку, М.А. Вахрушиній, К. Друрі, А.Д. Шеремету, І.Д. Фаріон [7].

Формування цілей статті. Метою даної статті є розкриття основних етапів пов'язаних з впровадженням системи управлінського обліку на підприємство, а також основних принципів та моделей його побудови.

Виклад основного матеріалу дослідження. Однією з важливих проблем функціонування підприємств в сучасних умовах є налагодження системного контролю за витратами як основного засобу досягнення належної ефективності діяльності. Вирішенню цієї проблеми має сприяти управлінський облік.

Управлінський облік являє собою систему збору та аналізу даних про фінансово-господарську діяльність компанії, яка орієнтована на потреби вищого керівництва і власників. Результати цього обліку призначені тільки для внутрішнього користування, тому що більшість даних управлінського обліку є комерційною таємницею, оскільки вони відображають стратегію і тактику підприємства в умовах

конкуренції. Тому, саме менеджери підприємства є користувачами управлінської інформації.

Сутність управлінського обліку, його призначення можна передати визначенням: «виробництво» інформації для здійснення ефективного управління.

Управлінський облік – це система планування, контролю та координації. Він є невід'ємною частиною менеджменту, в тому числі фінансового. Ця розгалужена та багаторівнева система включає в себе стратегію, механізм та інструментарій. Система управлінського обліку пристосовується як до малого підприємства, так і до великої корпорації, управлінська інформація, таким чином, збільшується (у міру розвитку організації) за обсягом, імовірнісним характером настання багатьох майбутніх подій, масовістю основних інформаційних потоків і регулярністю їх обробки.

Управлінський облік можна охарактеризувати як інтегруючу систему підготовки ключової інформації і забезпечення нею різних рівнів управління з ціллю ефективного планування, контролю і покращання якості приймаючих рішень. В системі управлінського обліку, крім того, здійснюється оцінка прийнятих рішень на різних рівнях управління з точки зору відповідності загальній стратегії підприємства.

Кожна компанія розробляє систему управлінського обліку, виходячи із власних потреб і специфіки роботи.

Для ефективного ведення управлінського обліку потрібно:

1) забезпечити фахівців усією необхідною інформацією, у тому числі конфіденційною, оскільки при неповному володінні інформацією управлінський облік не зможе відповідати критеріям точності, повноти та актуальності;

2) розробити специфічну для кожного підприємства методологію. Така методологія повинна включати параметри управлінського обліку (напрями, статті доходів і витрат, розподіл витрат) формати звітності, процедури отримання інформації. При розробці методології потрібно пам'ятати, що в управлінському обліку економічна суть операції вища від її юридичної форми [3].

Серед загальних принципів організації управлінського обліку виділяють такі:

- задоволення потреб персоналу різних рівнів управління в необхідній для прийняття рішень інформації;
- обґрунтованість витрат стосовно кожного виробничого підрозділу, де виникають відносини типу «витрати - обсяг діяльності - прибуток»;
- узагальнення інформації за центрами виникнення витрат, відповідальності;
- контроль за обсягами виробництва, витратами та прибутком кожного підрозділу [8].

Підприємство може самостійно розробляти систему і форми внутрішньогосподарського управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій. Отже, неможливо визначити чіткий порядок організації управлінського обліку на кожне підприємство, однак можна визначити низку факторів, які впливають на його побудову, а також визначити загальні принципи організації обліку для управлінських потреб [2].

Організація управлінського обліку на підприємстві складається з трьох етапів: методологічного, технічного та організаційного.

На першому, методологічному етапі обирають модель управлінського обліку.

Відділ підприємства, що відповідає за організацію управлінського обліку і розробляє його модель, має встановити ступінь взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку. При цьому управлінський облік можна вести автономно на спеціально розроблених рахунках або з використанням інших позначень господарських операцій. Є й інший модельний варіант, що передбачає використання єдиного плану рахунків для ведення управлінського та фінансового обліку.

Модель управлінського обліку комплексна за своєю характеристикою. Відділ організації управлінського обліку підприємства визначає методику формування собівартості продукції. У процесі встановлення методики формування собівартості продукції вибирають варіант обліку витрат.

Модель управлінського обліку обирають під об'єкт обліку. Об'єктом обліку може бути окремий виріб чи їх група, послуга, маркетинговий, адміністративний чи виробничий відділ, будь-який інший функціональний відділ, канали збуту продукції, робіт, послуг, постачання матеріальних цінностей, виділені на підприємстві центри відповідальності тощо.

Під вибрану облікову модель розробляють облікову політику. При цьому встановлюють порядок визнання та перелік витрат, методи їх оцінки, методи розподілу прямих і непрямих витрат, перелік статей калькулювання і механізм калькулювання собівартості продукції; порядок визнання доходу, структуру доходу, методи розрахунку прибутку та критерії визначення оптимальності господарської діяльності. На методологічному етапі вибирають методику управлінського аналізу, а саме встановлюють систему аналітичних показників, механізму їх розрахунку, нормативні значення.

На другому технічному етапі визначають склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності, встановлюють напрямки руху інформації, всередині підприємства.

Щодо реєстрів аналітичного обліку то в управлінському обліку можуть бути використані відомості, що формуються при веденні фінансового обліку. Якщо ж завдання управлінського обліку на конкретному підприємстві не може бути виконано при використанні звичних реєстрів бухгалтерського обліку, то методологічний відділ розробляє оригінальні реєстри аналітичного обліку. Форми внутрішньої звітності мають забезпечувати потреби управлінського персоналу різних рівнів управління підприємством.

Вибрана модель управлінського обліку, і форми внутрішньої звітності дають змогу визначити напрямки руху обліково-аналітичної інформації на підприємстві. Визначення таких напрямків є надзвичайно важливим аспектом організації управлінського обліку на підприємстві. При цьому, слід враховувати доцільність кожного руху, адже це все – витрати підприємства.

Таким чином на перших двох етапах організаційна робота з приводу формування моделі управлінського обліку на підприємстві завершено.

На третьому етапі – організаційному, відбувається розподіл обов'язків між працівниками в системі управлінського обліку. Такі обов'язки доцільно закріпити в посадових інструкціях і обов'язково ознайомити з ними весь обліково-аналітичний персонал, якому доручену функцію ведення управлінського обліку[4].

Враховуючи вітчизняний і зарубіжний досвід, потрібно відзначити, що управлінський облік не має постійної базової моделі. Як правило, модель управлінського обліку слід визначати обсягом управлінської інформації, який напряму залежить від мети, критеріїв і засобів її досягнення.

За ступенем взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку розрізняють інтегровану та автономну модель управлінського обліку [6].

Інтегрована модель обліку – це система, яка об'єднує фінансовий і управлінський облік, на основі прямого та зворотного зв'язку на рахунках бухгалтерського обліку. На основі аналітичних даних бухгалтерського обліку додатково складають внутрішню звітність, інформація якої дає змогу організувати систему контролю за витратами та прибутками.

Автономна модель обліку – це система відокремленого ведення фінансового та управлінського обліку. За цієї системи окремо збирають інформацію для складання зовнішньої (фінансової) та внутрішньої (управлінської) звітності. Зв'язок між двома видами обліку здійснюють за допомогою контрольних рахунків.

За ступенем нормування витрат виділяють моделі обліку фактичних і нормативних витрат в управлінському обліку.

Модель обліку фактичних витрат полягає у формуванні фактичної собівартості продукції, витрат, доходів, прибутку, від реалізації продукції за даними первинних документів. Таким чином дана модель передбачає очікування документального підтвердження всіх фактів господарської діяльності, а потім розрахунок фактичних показників для прийняття управлінських рішень.

Модель обліку стандартних витрат охоплює розроблення нормативів витрат: на придбання і використання матеріалів, основних засобів, витрат на оплату праці, накладних виробничих і невиробничих витрат. За даними встановлених нормативів складають нормативну калькуляцію собівартості продукції, послуг, яку порівнюють із фактичною, здійснюють розрахунок і аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних.

За повнотою ведення витрат до собівартості виділяють облік повних і часткових витрат в управлінському обліку.

Модель обліку повних витрат передбачає включення в собівартість продукції всіх прямих і непрямих (для відповідного розподілу) витрат.

Модель обліку часткових витрат передбачає включення у собівартість продукції тільки змінних витрат [5].

Кожне підприємство має право самостійно вибирати власну модель управлінського обліку, яка може комплексно об'єднати в собі ознаки згаданих вище.

В основі організації аналітичного обліку – виділення центрів відповідальності, тобто певної ділянки господарської діяльності, що, з точки зору керівництва підприємства має першочергове значення і суттєво впливає на результати господарської діяльності. Центр відповідальності – це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності які він має контролювати.

Відомо чотири можливих центри відповідальності, які базуються на характері та ступені відповідальності за прийняття рішень доручених управлінцям. Це центри – затрат, доходу, прибутку та інвестицій.

Центр затрат – це місце розташування виробництва або послуги, затрати на які можуть бути встановлені.

Центр затрат – це «частина підприємства», витрати стосовно якої можуть бути визначені, а потім віднесені на одиницю витрат. Така частина може бути представлена як відділом у цілому, так і його підрозділом. У центрі затрат відповідальність управлінця обмежена контролем за витратами. Звіт про діяльність відображає витрати, що контролюють, пов'язані з роботою підрозділу за певний період часу. Витрати, за які управлінець несе пряму відповідальність фіксують у звіті про діяльність даного підрозділу. Персонал, який здійснює керівництво центром затрат, оцінює здібності такого центру виконати окреслені завдання при прийнятних (допустимих) нормах витрат. Щоб визначити яку суму витрат вважають прийнятною, зазвичай беруть до уваги витрати минулого періоду. Визначення витрат стосовно кожного центру важливо для: розрахунку відношення витрат на одиницю роботи; планування майбутніх витрат; тобто порівняння фактичних витрат із запланованими.

Структурні підрозділи організації, діяльність яких пов'язана насамперед із продажем продукції, можна розглядати як центри доходу. У цьому випадку діяльність

оцінюють із точки зору отриманих доходів і прямих затрат. Як правило, доходи і витрати порівнюють із раніше визначеними або такими, що вже були.

Центр прибутку – це центр затрат, на який можна віднести прибуток. Паралельно до центрів прибутку можна виділити центри рентабельності. Центри рентабельності використовують для децентралізації відповідальності за прибуток, є різновидом центрів відповідальності на виробництвах, які випускають однорідну продукцію. Основне у виділенні центрів рентабельності – визначення прибутку (зіставлення доходів і витрат), що отримав кожний центр відповідальності, та зіставлення його із витратами.

Центр інвестицій – це напрямок діяльності підприємства, де менеджери, як правило, відповідальні за дохід від продажів і за затрати, а також за прийняття інвестиційних рішень, таким чином впливають на розмір інвестицій [7].

В Україні управлінський облік не є регламентований нормативно-законодавчими актами. На відміну від України, за кордоном відомі положення та дослідження в яких висвітлено основні концептуальні підходи до організації управлінського обліку. Те, що немає власних методологічних розробок із управлінського обліку часто змушує вітчизняних теоретиків і практиків користуватися зарубіжними методиками.

Тому, вирішення питань пов'язаних з впровадженням та організацією управлінського обліку на підприємства необхідно здійснювати і на рівні держави, хоча управлінський облік і є виключним питанням керівництва підприємства, вона б допомагала у формуванні єдиної методологічної бази управлінського обліку, яка повинна бути тісно пов'язана з процесами вдосконалення корпоративного управління, формування «прошарку» кваліфікованих професіоналів у сфері управлінського обліку[1].

Що стосується впровадження системи управлінського обліку, то для успішного здійснення цього процесу необхідні три основні складові:

1) спеціальні ресурси для реалізації цієї задачі: якщо підприємство зважилося на виконання поставленої задачі, йому знадобляться як грошові витрати, так і витрати часу;

2) фахівці: керівництву слід усвідомлювати, що для постановки управлінського обліку йому слід наймати спеціалістів, у яких є такий досвід, а також залучати власних фахівців;

3) участь у процесі постановки: часто керівництво вважає, що не слід втручатися у ту сферу, де є власні спеціалісти. Проте, на це можна поглянути з іншого боку: як консультант чи фахівець будуть знати без активної участі керівництва про те, яку інформацію вони хотіли б бачити, щоб мати змогу приймати правильні управлінські рішення.

Висновки

Організація дієвої системи управління діяльністю підприємства, завдяки впровадженню управлінського обліку, є важливим кроком, що дає змогу оперативно формувати інформацію про всі процеси які відбуваються на підприємстві, з метою задоволення потреб менеджерів різних рівнів для використання її в процесі управління та для прийняття відповідних рішень. Організація управлінського обліку на підприємстві в три етапи дає можливість чітко визначити його об'єкти (окремий виріб, чи їх група, окремих відділ підприємства, центр відповідальності) та методи обліку, склад та форми звітності і розподіл обов'язків пов'язаних з збиранням та аналізом даних управлінського обліку та досягнення узгодженості в них окремих видів діяльності підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Гарус П. В. Значення управлінського обліку на підприємстві. / П. В. Гарус // Науковий вісник. - 2013. - №1. – с. 1-2.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік. Підручник. / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2008. – 704 с.
3. Довжик О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах. / О. О. Довжик // Вісник. Серія: Економіка. – 2014. - №2. – с. 174 – 179.
4. Кобилянська Г. С. Актуальні аспекти впровадження управлінського обліку на підприємствах України. // Г. С. Кобилянська, А. М. Вікулова // Економіка. – 2011. - № 130. – с. 45-47.
5. Матвійчук М. З. Теоретичні аспекти функціонування управлінського обліку на підприємстві. / М. З. Матвійчук // Інноваційна економіка. – 2013. - №6 (44). – с. 299 – 305.
6. Нападівська Л. В. Управлінський облік [Текст]: Навч. посібник для студентів вищих навч. закладів. // Л. В. Нападівська, С. Я. Король, О. І. Мазіна. – К.: КНТЕУ, 2008. – 299 с.
7. Фаріон І. Д. Управлінський облік [текст]: підруч. // І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 792 с.
8. Чернелевський Л. М. Управлінський облік: значення та проблеми організації. // Л. М. Чернелевський, Е. С. Кульчицький // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. - №6 Том 3. – с. 179-182.

АННОТАЦИЯ**ПРИНЦИПЫ, ЭТАПЫ И МОДЕЛИ ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ**

Целью данной статьи является определение основных этапов связанных с внедрением и организацией системы управленческого учета на предприятии, а также основных принципов и моделей его построения.

Система управленческого учета выходит за границы бухгалтерского учета и охватывает элементы планирования, контроля, анализа, оценки.

Организация управленческого учета на предприятии предусматривает формирование системы сбора, обработки и подготовки информации для руководства с целью принятия, на ее основе управленческих решений, тем самым направляются действия аппарата управления.

Важной характеристикой управленческого учета является отсутствие его регламентирования нормативно-законодательными актами, то есть отсутствуют концептуальные подходы и методологические разработки по организации управленческого учета; с другой стороны, это дает возможность руководителям предприятия самим выбирать подходы, принципы и модели построения системы управленческого учета в зависимости от вида деятельности, величины предприятия и его целей.

Ключевые слова: *управленческий учет, интегрированная модель управленческого учета, автономная модель управленческого учета, центр ответственности, центр затрат, центр дохода, центр прибыли, центр инвестиций.*

SUMMARY**PRINCIPLES STAGES AND MODELS OF ORGANIZATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE ENTERPRISE**

The article deal with the main stages associated with the implementation and organization of management accounting in the enterprise, as well as the basic principles and models of its construction.

Management accounting system goes beyond accounting and includes elements of planning, monitoring, analysis and evaluation.

The organization of management accounting in the enterprise involves the formation of a system for collecting, processing and preparation of information for management to adopt them on the basis of management decisions, thus it directs the actions of management personnel.

An important characteristic of management accounting is the absence of the regulation of normative acts, the absence of conceptual approaches and methodological development of the organization of management accounting, on the other hand it allows managers of the company to choose the approaches, principles and models of construction management accounting system, depending on the type of activity, size the company and its goals.

Keywords: *management accounting, integrated model of management accounting, autonomous model of management accounting, center of responsibility, cost center, center revenue, profit center, investment center.*