

ПРОБЛЕМИ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

**ЛАРИСА
ГНИЛИЦЬКА,**
канд. екон. наук,
Київський
національний
економічний
університет

Реформа бухгалтерського обліку в Україні передбачає два рівні реформування:

- **централізоване** — розробка та впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку, які були б адекватними міжнародним стандартам та враховували особливості вітчизняної облікової практики;

- **децентралізоване** — надання суб'єктам господарювання можливості вибору меж та форм внутрішньовиробничого (управлінського) обліку.

І якщо в практичній реалізації першого рівня зроблено суттєві кроки, а саме:

- прийнято Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";

- затверджено першочергові положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які визначають методологічні основи формування облікової інформації про основні об'єкти обліку, порядок їх оцінки і відображення в фінансових звітах;

- введено в дію План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про застосування його,

то другий рівень реформи національного бухгалтерського обліку передбачає вирішення цілої низки проблем, основними з яких є відсутність:

- чіткого уявлення про сутність, методи та прийоми управлінського обліку серед вітчизняних економістів;

- рекомендацій щодо впровадження управлінського обліку на підприємствах України;

- фахівців-практиків на вітчизняних підприємствах, здатних організувати систему управлінського обліку.

Розвиток ринкових відносин, децентралізація управління економікою зумовили зростання по-

треби керівництва підприємства в своєчасній інформації для прийняття короткострокових і стратегічних управлінських рішень. Таку інформацію неможливо отримати в системі традиційного бухгалтерського обліку, орієнтованого на відображення операцій, які вже відбулися в минулому. Тому потреба в розвитку управлінського (внутрішньовиробничого) обліку в Україні вже не викликає сумнівів.

Основними цілями і завданнями управлінського обліку є такі:

- нормування, планування і облік виробничих затрат калькулювання собівартості продукції; прогнозування, планування та облік витрат звітного періоду, планування і облік довгострокових витрат на капітальні вкладення та інвестиційну діяльність;

- формування кількісної інформації для використання в оперативному управлінні господарською діяльністю, контролі дій і стимулюванні персоналу;

- планування, облік і аналіз витрат та результатів діяльності за напрямками, підрозділами, сегментами діяльності, центрами відповідальності.

Система управлінського обліку створюється для управління конкретного підприємства і не може регулюватися обов'язковими для всіх нормами і стандартами.

Ціла низка авторів [1, 2, 3], визначаючи управлінський облік як складову бухгалтерського обліку, ідентифікують його з обліком затрат виробництва і калькулюванням собівартості продукції. І це дійсно так. "Ранній" зарубіжний управлінський облік і сьогоденний вітчизняний облік витрат мають єдине коріння. Проте сучасний управлінський облік виходить за рамки бухгалтерського обліку,

оскільки містить не тільки елементи останнього, а й елементи оперативного обліку, планування, нормування та прогнозування.

Отже, *управлінський облік* — це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою, для планування і контролю виробничих ситуацій та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації.

Однак було б помилковим сприймати його як щось зовсім нове для вітчизняної економіки.

У 20-х — на початку 30-х років ХХ ст. функції бухгалтерських служб були значно ширшими, ніж у подальші роки радянської влади. Бухгалтер того часу займався як обліковою, так і планово-аналітичною роботою. З розвитком у країні соціалістичної системи господарювання й укріпленням централізованого планування відбулося поступове відокремлення від бухгалтерської служби планових і фінансових відділів із передаванням їм частини бухгалтерських повноважень. Внаслідок цього діяльність бухгалтера звелася до реєстрації фактів господарської діяльності підприємства, а сам він отримав статус "службовця", що значно нижче від статусу інженерно-технічного персоналу, до якого відносили планові та фінансові служби.

Нова хвиля уваги до управлінського обліку припала на 60–70-ті роки, коли на вітчизняних підприємствах почали впроваджувати систему внутрішнього госпрозрахунку, яку назвали "внутрішньогосподарський розрахунок". Ця система дала змогу комплексно використовувати планування, нормування, облік та аналіз у внутрішньому управлінні виробничими витратами, а також обґрунтовано стимулювати їх економію. Основна увага при цьому приділялася елементам нормативного методу обліку витрат, заснованого на встановленні норм витрат, обліку їх за чинними нормами з одночасним визначенням відхилень від норм та їх зміни.

Основними завданнями організації внутрішньогосподарського управління були:

- забезпечення високої ефективності роботи будь-якого структурного підрозділу;
- організація достовірного обліку і контролю витрат виробництва, правильне обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг), визначення витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності, одержання достовірних результатів виробничої діяльності керованої ланки [3].

Як бачимо, організація внутрішньогосподарського обліку збігається з однією із концепцій управлінського обліку — обліком за центрами відповідальності (контролінг).

Основою обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат і доходів за керівниками різних рівнів управління та систематичний контроль за виконанням ними затверджених бюджетів (кошторисів).

Під *центром відповідальності* розуміють сферу (сегмент) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати. Сутність центру відповідальності відображено на рисунку.

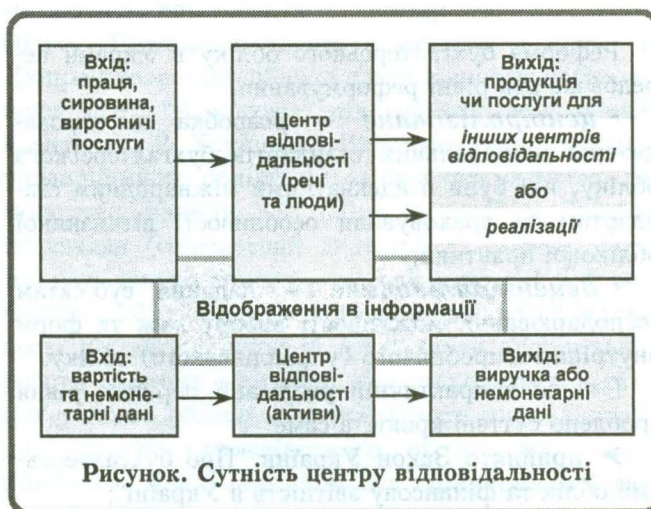


Рисунок. Сутність центру відповідальності

Як бачимо, цим самим умовам щодо відображення в обліковій інформації використання ресурсів, надання послуг, виготовлення продукції відповідає і госпрозрахунковий підрозділ.

Госпрозрахункові підрозділи не мають кредитних, розрахункових, фінансових відносин, не закуповують засобів виробництва, не реалізують самостійно свою продукцію і не беруть участі в товарно-грошових відносинах з іншими підприємствами, тобто мають характер центрів витрат, менеджери яких несуть відповідальність тільки за раціональне використання виробничих ресурсів, правильність і своєчасність виконання виробничої програми.

Основою оцінки діяльності виробничих підрозділів є техніко-економічні показники, серед яких виділяють затверджені та розрахункові. Перші є обов'язковими для виконання і слугують основою для оцінки діяльності підрозділу, другі — використовуються для обґрунтування затверджуваних показників.

Затверджені показники	Розрахункові показники
Для цехів основного виробництва	
Випуск продукції в натуральному вираженні	Чисельність промислово-виробничого персоналу
Темпи зростання продукції	Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання
Собівартість кінцевої продукції	Загальновиробничі витрати Економічний ефект
Для ремонтно-будівельних цехів	
Склад ремонтно-будівельних робіт	Чисельність промислово-виробничого персоналу
Фонд оплати праці промислово-виробничого персоналу	Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання
Якість ремонтно-будівельних робіт	Загальновиробничі витрати
Обсяг платних послуг населенню	Витрачання матеріальних ресурсів
Для транспортних цехів	
Виріток на одну середньоспискову автотонну	Чисельність промислово-виробничого персоналу
Фонд оплати праці промислово-виробничого персоналу	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання
Кошторис витрат на виробництво	Загальновиробничі витрати Витрачання паливно-мастильних матеріалів

Незважаючи на подібність багатьох критеріїв і показників систем внутрішньогосподарського і управлінського обліку між ними є суттєва розбіжність. Не існувало (і не існує досі) єдиного професійного середовища з обробки даних діяльності внутрішньогосподарських підрозділів. Планові показники розробляються плановими відділами підприємства, фактичні дані визначаються бухгалтерською службою, а аналіз діяльності госпрозрахункових підрозділів провадиться (якщо взагалі має місце) аналітичними відділами.

Слід зазначити, що на сьогодні незважаючи на занепад внутрішньогосподарського розрахунку на вітчизняних великих промислових підприємствах ще збереглася добре налагоджена система внутрішньозаводського планування, яка ґрунтується на розробленні та видачі планів за основними техніко-економічними показниками. Індивідуальний план для кожного цеху включає, як правило, такі показники: товарна продукція в нормо-годинах на тисячу гривень; основна номенклатура; чисельність працюючих; виробіток на одного працюючого; коефіцієнт ритмічності; собівартість однієї нормо-години товарної продукції.

Випуск продукції в натуральному вираженні планується всім виробничим підрозділам у вигляді переліку конкретних видів виробів, які підрозділ повинен виготовити в запланованому періоді, із зазначенням їх кількості, споживача та терміну виготовлення. Фактичне виконання плану за цим показником визначають за даними оперативного обліку про кількість повністю виготовленої та зданої споживачеві на склад продукції або ж за даними передавання її в цехи заводу для подальшої обробки. Облік провадиться на основі накладних на здавання продукції на склад готової продукції та за накладними на передавання продукції з цеху в цех. Обсяг продукції, що передається з цеху в цех, розраховують за трудомісткістю (в нормо-годинах), а для збиральних цехів, кінцевим продуктом яких є готова продукція, — в нормо-годинах та у вартісному вимірюванні.

Фонд оплати праці цехам планується виходячи із заданого обсягу виробництва і регламентується нормами використання та оплати праці різних категорій робітників. Результат використання фонду оплати праці визначають порівнянням фактично нарахованої заробітної плати з її плановим фондом, скоригованим на відсоток виконання плану виробництва.

Собівартість продукції цеху планують шляхом розрахунку планової суми прямих витрат на встановлений обсяг товарної продукції та складання кошторису цехових витрат. Її розраховують на основі даних контролю за виконанням чинних норм витрачання виробничих ресурсів та виявленням причин відхилень від норм у звітному періоді. На основі даних про товарну продукцію в нормо-годинах економісти цехів визначають вартість однієї нормо-години товарної продукції.

Витрати за прямими калькуляційними статтями (матеріальні витрати, основна заробітна плата, витрати, пов'язані з роботою обладнання) планують за даними завдань про випуск продукції в натуральному вираженні та чинними нормами витрачання виробничих ресурсів, що використовуються.

Звітність внутрішньогосподарських підрозділів про виконання планових завдань охоплює:

- *Звіт про виконання планового завдання за основною та додатковою номенклатурами;*
- *Звіт про техніко-економічні показники цеха,* в якому зіставляють фактичні величини основних економічних показників з плановими, а також розраховують відсоток виконання плану за усіма показниками;

- Довідку про склад фонду заробітної плати;
- Звіт про випуск товарної продукції в заданій номенклатурі, в якому дається зіставлення фактичного випуску з плановим;
- Звіт по собівартості;
- Звіт з використання кошторису загальнови-робничих витрат.

Досконала здавалося б система організації вну-трішньогосподарського управління має суттєві не-доліки.

Відхилення у загальній сумі витрат впливають на собівартість продукції і на фінансовий резуль-тат, тобто облік відхилень не зорієнтований на кін-цевий результат, відхилення від нормативів не співвимірюються у витратах та результатах. Тому доцільно у цьому випадку використовувати елеме-нти системи "стандарт-кост", а саме "управління за відхиленнями", аналіз даних про відхилення зі значним ступенем деталізації їх, списання відхи-лень на рахунки реалізації та результатів. Це дає можливість створити дієвий механізм контролю за рівнем витрат та результатів і прийняттям управ-лінських рішень.

Ще одним недоліком внутрішньогосподарсь-кого управління є те, що аналіз показників дія-льності внутрішньогосподарських підрозділів, якщо й провадиться, то має ретроспективний (історичний) характер, коли основні фінансові показники вже сформовані і можливість впливу на них втрачена. І нарешті, втрачено один із основ-них принципів внутрішньогосподарського розра-хунку — принцип стимулювання, а це призводить до відсутності будь-якої зацікавленості менеджера у контролі за додержанням норм витрат та їх еко-номії. У зв'язку з цим, як показує практика вели-ких промислових підприємств, на сьогодні вну-трішньогосподарський розрахунок втратив свое первинне значення. Доведені до цехів плани ча-сто не виконуються або виконуються з низьким відсотком. Цех не зацікавлений в економії ре-сурсів та перевиконанні плану, адже преміюван-ня за цехову економію не здійснюється. А пере-виконувати план за загальної недозавантаженос-

ті виробництва на підприємстві навряд чи можли-во. Тому часто трапляються випадки, коли цех, щоб виконати план з обсягу товарної продукції і досягти потрібної трудомісткості, випускає проду-кцію, що не передбачена планом, і до того ж не знаходить збуту.

Отже, підсумовуючи все викладене про вну-трішньогосподарський облік, ми можемо погоди-тися з думкою О. Бородкіна [2], який вважає, що внутрішньогосподарський облік за своїм змістом, значенням та вирішенням завдань виконує роль управлінського обліку.

Проте підкреслюючи роль внутрішньогосподар-ського обліку як інформаційної бази, що викорис-товується не тільки для вирішення завдань вироб-ництва, а й для прийняття стратегічних рішень у галузі маркетингу, якості управління науковими дослідженнями тощо, слід зазначити, що сучасний внутрішньогосподарський облік — це одна із ран-ніх стадій управлінського обліку.

Сучасний же управлінський облік включає не тільки традиційні методи виробничого обліку ви-трат і калькулювання продукції (робіт, послуг). Витрати виробництва деталізуються за господар-ськими і географічними сегментами, підрозділами організації, кошторисами накладних витрат та ви-трат на капітальне будівництво та інвестиційні операції.

Аналогічно обліковують доходи від реалізації та інші операційні і позареалізаційні доходи.

На різних рівнях відповідальності витрати ви-дображаються лише в тій частині, за яку може ре-ально відповідати відповідальна особа.

Важливою особливістю управлінського обліку є те, що всі доходи і витрати підприємства обліко-вуються і контролюються у відповідних центрах відповідальності. Тому внесення до системи вну-трішньогосподарського обліку елементів зарубіжних методів обліку витрат (системи "стандарт-кост", ме-тоду однорідних секцій) дасть можливість підвищи-ти його контрольні та інформаційні можливості для формування як короткострокових, так і стра-тегічних управлінських рішень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Соколов Я. В. Управленческий учет: мифы и реальность // Бухгалтерский учет. — 2000. — № 18.
2. Бородкін О. С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 2.
3. Сопко В. В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку витрат і доходів діяльності (контролінг) // Бухгалтерський облік і аудит. — 1996. — № 10.