

УДК 005. 584

**Безкоровайна Л. В., Пасенко Н. С.**

## **ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Розглянуто особливості та надано пропозиції по впровадженню управлінського обліку в діяльність вітчизняних підприємства. Подано авторський погляд на проблеми налагодження системи управлінського обліку, а саме функціонального методу обліку витрат.

It is considered features and on introduction of the administrative account offers are brought in activity of the domestic enterprises. The author's sight at problems of adjustment of system of the administrative account, namely a functional method of the account of expenses is submitted.

Існування управлінського обліку в нашій країні законодавчо визнано з моменту прийняття Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. № 996-XIV, в якому було дане визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як системи обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1].

Питання формування та розвитку управлінського обліку досліджували багато вітчизняних та зарубіжних вчених, економістів: Друрі К., Апчерч А., Бутинець Ф.Ф., Домбровська В.М., Голов С.Ф., Карпова Т. П., Лень В.С., Нападівська Л.В. та ін.

Однак і досі практичне використання елементів управлінського обліку, а тим паче впровадження системи управлінського обліку в діяльність вітчизняних підприємств є складним питанням, оскільки це потребує вирішення певного кола питань щодо адаптації зарубіжного досвіду. Спроба надати практичні рекомендації вітчизняним підприємствам щодо налагодження системи управлінського обліку представлена у даній статті.

Управлінський облік на підприємстві необхідний не сам по собі, а слугує меті обґрунтування управлінських рішень керівниками всіх рівнів, оперативно надаючи повну та достовірну інформацію. Сфера використання управлінського обліку – це планування та контроль [2].

Створення системи управлінського обліку передбачає виконання трьох етапів, на кожному з яких вирішуються специфічні завдання.

1. Формування управлінського рішення облікової задачі (аналіз та опис існуючого рішення).

На даному етапі необхідно визначити:

- саму управлінську задачу та її вирішення;
- дані, які потрібні для її вирішення, систему їх збирання та зберігання;
- результати, які планується досягти, а також осіб, відповідальних за їх досягнення, і відповідно систему управлінської звітності, планування та прогнозування результатів діяльності.

Всі рішення, прийняті у відповідності до схеми, описаної вище, повинні бути письмово зафіксовані та затверджені керівниками відповідного підрозділу підприємства.

2. Узгодження прийнятих рішень з системою організації збору даних.

Прийняті рішення необхідно поєднати з існуючими управлінськими рішеннями, обліковою політикою, бухгалтерською практикою та зі вже існуючими обліковими технологіями та програмними засобами. Так, існуючі схеми обліку можуть бути використані при формуванні управлінського обліку, а також потреби управлінського обліку можуть привести до змін у існуючих структурах даних. При цьому можуть змінитись вимоги до системи збору даних, в результаті чого важливо підтримувати

узгодження між різними обліковими схемами з метою ліквідації дублювання інформації, скорочення кількості звітних форм та підвищення актуальності даних, що надаються. Необхідно також узгоджувати отримані на першому етапі результати з вимогами бухгалтерського, фінансового та податкового обліку.

В управлінському обліку важливо правильно відносити здійснені витрати саме на ту продукцію, для якої вони були понесені, щоб мати коректні фінансово-економічні результати по ній. Справедливе віднесення витрат на конкретні фінансові періоди також відіграє важливу роль в управлінському обліку.

Розроблена технологія управлінського обліку може вимагати збереження специфічних даних або реалізації нових функцій у програмному забезпеченні, що використовується. У випадку його функціональної недостатності або несумісності з прийнятими положеннями облікової політики, необхідно змінити або положення облікової політики, або придбати інше програмне забезпечення. Придбання нового програмного забезпечення може бути пов'язане з певними труднощами, тому слід повернутися до етапу 1, уточнити управлінську задачу і привести її у відповідність до наявних можливостей отримання інформації.

Реалізація прийнятих рішень.

На цьому етапі необхідно всі прийняті рішення впровадити у діяльність, для чого, можливо, буде необхідним курс навчання персоналу. Важливо підтримати процес встановлення управлінського обліку організаційно-адміністративними заходами. Необхідно офіційно покласти відповідальність за збирання та аналіз даних на керівників і тим самим завершити формування системи збору управлінських даних, розробити посадові інструкції для виконавців, затвердити форми документів та правила документообігу, що разом зі звітними та аналітичними формами і створить систему агрегування облікових даних.

Важливо правильно представити облікову інформацію у формі, зручній для аналізу зацікавленим сторонам, у іншому випадку вона може бути не лише некорисною, але і стати джерелом невірних рішень.

Одна з основних проблем на вітчизняних підприємствах – невміння використати інформацію із вже існуючих інформаційних систем та налагодити на її основі систему управлінської звітності, яка буде придатна для прийняття оперативних рішень по управлінню бізнесом.

Практично всі західні програми підтримують описані схеми розподілу за „центрами витрат”. Під центром витрат розуміють всі організаційно виділені підрозділи підприємства, за якими ведеться облік витрат [3]. При цьому існують три стандартних механізми: віднесення (аналітичний облік на рахунках балансу) за центрами витрат; розподіл від рахунків балансового обліку до центрів витрат (у тих випадках, коли не використовується аналітичний облік за центрами витрат); розподіл за центрами витрат.

Комп'ютерні системи повинні підтримувати зберігання та реалізацію різних варіантів та схем розподілу за центрами витрат.

Вітчизняна ж система для використання у даних цілях повинна мати хоча б дві властивості:

1. можливість незалежного ведення аналітики за двозначною ознакою. Оскільки, як правило, центри відповідальності співпадають зі структурними підрозділами, то можна спробувати використовувати вже наявні дані, так як аналітика за підрозділами – розповсюджений вид аналітики;
2. можливість експорту даних в електронні таблиці. Маючи такі можливості, можна сформулювати прості схеми розподілу доходів та витрат. Значним недоліком такого

варіанту роботи з центрами витрат є неможливість отримання аналітики більш глибокого рівня, наприклад, розріз за статтями витрат по центру витрат, і суттєво більша трудомісткість підтримання такої системи у робочому стані. Однак навіть такий варіант реалізації системи управління може суттєво підвищити обґрунтованість рішень, що приймаються та управління підприємством в цілому.

Впровадження кожного конкретного методу потребує своїх підходів. Це може бути методика реалізації функціонального методу обліку витрат, яка реалізується з допомогою таких етапів.

Етап 1: Планування. Будь-яке підприємство не може миттєво прийняти рішення про вкладання коштів у новий підхід без консультації професіоналів. Спочатку необхідно залучити кваліфікованих, добре освічених консультантів для того, щоб навчити системі та допомогти у розробці планів. Процес планування є вирішальним для успіху нової системи обліку витрат.

На стадії планування вище керівництво визначає головні фактори:

- важливі проблеми підприємства;
- складні управлінські рішення;
- культура організації;
- існуючий підхід до управління діяльністю підприємства.

На початковій стадії вищому керівництву складно точно вказати, яка специфічна інформація може знадобитись. Увага постійно загострюється на доступних даних, з якими працюють.

Визначивши найбільш складні питання, з якими зазвичай стикається керівництво, можна визначити, яка інформація може знадобитись йому для підтримання рішень, особливо тих, які здійснюють вплив на проблеми компанії. Необхідно встановити рівень інформації, на основі якого створюється фундамент для діючої системи обліку витрат, що використовує дані про діяльність.

Етап 2: Вирішення проблем. Культура організації на великих вітчизняних підприємствах, як правило, досить консервативна, і сучасне керівництво чітко дотримується такої філософії.

З новою системою необхідно в першу чергу змінити погляд керівництва на можливість виконання робіт по-різному, а потім примусити його поглянути на витрати по-іншому. Адже для керівництва складно приймати нову інформацію як дійсну, навіть коли нові дані більш релевантні. Ця реакція типова, і вона ставить у глухий кут підприємства, що намагаються реалізувати систему управління витратами.

Крім того, на сьогоднішній день існуючі підходи до управління діяльністю на великих промислових підприємствах є результатом їх організаційної структури: головні бізнес-одиниці, декілька маленьких дочірніх компаній та декілька допоміжних підрозділів, кожне зі своєю функціональною організацією. У кожному підрозділі існує свій метод контролю та обліку витрат. Бізнес-одиниці мають тенденцію загострювати увагу на ефективності роботи одиниці, а не на ефективності роботи компанії у цілому.

Але різні не лише організаційні одиниці, але і функції. Виробнича сфера дотримується іншого методу обліку витрат ніж фінансова. Виробничі менеджери охороняють свої дії, побоюючись розширеного контролю з боку фінансових управлінців. З іншого боку, фінансові менеджери підтримують жорсткий контроль фінансового стану, побоюючись, що виробничі управлінці невірно будуть трактувати дані.

Для зміни культури організації та існуючого підходу до управління діяльністю необхідно знайти рішення, яке б задовольняло кожний господарський підрозділ та фінансову групу.

Спочатку необхідно створити керівний комітет, що складається з управлінців підприємства. На ранніх етапах проекту вони повинні часто збиратись для встановлення директив та прийняття рішень стосовно стратегічного використання даних. Ці керівники потім повинні призначити людей зі свого персоналу для обслуговування робочої групи системи. Робоча група допомагає у визначенні необхідних даних, встановленні оперативного використання даних, призначенні консультантами з проекту осіб, що знаходяться у їх підпорядкуванні.

Ця структура є головним фактором у переборюванні існуючих перепон. Вона служить для передачі стратегічних цілей системи і є засобом для демонстрації ускладнень вищого керівництва. І, нарешті, вона забезпечить зв'язок згори до низу, індивідуальну відповідальність за результати роботи системи.

Етап 3: Навчання. На ранніх стадіях реалізації необхідно навчити проектну групу. Необхідно зрозуміти, чим методологія системи відрізняється від традиційної системи розподілу витрат. Навчання проектною групою доцільно розбити на дві частини. У першій частині необхідно пояснити техніку процедурної документації. Консультанти повинні бути проінструктовані, як детально провести опитування керівників відділів для визначення функцій відділу, як отримати належну інформацію за діяльністю та видами витрат, як документувати інформацію та будувати графіки роботи відділу. Навчання на цій стадії відбувається без відриву від роботи, тому що на протязі даної фази консультанти з проектів оцінюють свій підхід, переоцінюють свої методи та визначають результати. Проектна група проходить стадії процедурної документації у всіх відділах, потім починається друга частина навчання. На протязі другої частини членам проектною групи потрібно показати процес аналізу витрат, навчити способам, необхідним для виявлення дійсних витрат за діяльністю. Ця частина проекту є найменш складною, тому що є більш об'єктивною і, звичайно, менш структурованою, ніж перша. На кожного із консультантів проектною групи повинна бути покладена відповідальність за певну групу центрів витрат. Від них вимагається досконало знати діяльність центру, види його витрат та джерела даних.

Етап 4: Процедурне документування. Після аналізу всіх відділів, визначення та затвердження діяльності, консультанти готують перелік всіх відділів та типів діяльності. Взагалі класифікуються 6 видів діяльності: діяльність по управлінню безпосередньо центром витрат; підтримка діяльності інших центрів витрат; діяльність, що викликає пропорційне зростання витрат та обсягу виробництва продукції; діяльність, що викликає непропорційне зростання витрат та обсягів виробництва; діяльність по підтримці продукту; діяльність по підтримці організації. Вид діяльності використовується для визначення методології розподілу витрат на основі даних про діяльність. Він також впливає на те, як вартість діяльності відображається на рівні витрат.

Діяльність по управлінню безпосередньо центром витрат – це діяльність, що відноситься до загального управління центром. Витрати, що виникають у центрі витрат головним чином виникають через здійснення управлінської та адміністративної діяльності. Підтримка діяльності інших центрів витрат – це діяльність, що здійснюється центром витрат, головним обов'язком якого є забезпечення обслуговування та сприяння центру витрат у виконанні його роботи. Цей вид діяльності не має відношення до виробу, на відміну від „внутрішнього” центру, для якого здійснюється діяльність.

Сума витрат підтримуючого центру відноситься на витрати внутрішнього центру.

Діяльність, що викликає пропорційне зростання витрат та обсягу виробництва продукції – це діяльність, яка збільшується або зменшується у співвідношенні зі зростанням чи падінням обсягу виробництва на основі співвідношення 1:1. Наприклад,

коли вимоги отримані по традиційному каналу, дані цих вимог повинні бути відібрані. Сукупні витрати по цьому виду діяльності будуть зростати або зменшуватись у залежності від обсягу вимог, що знаходяться.

Діяльність, що викликає непропорційне зростання витрат та обсягів виробництва – це діяльність, яка збільшується чи зменшується у співвідношенні меншому, ніж 1:1. Приклад – переміщення партії замовлень. Партія зазвичай містить стандартну кількість замовлень. Якщо переміщується частина партії, то це потребує такого ж вкладення ресурсів, як і повна партія. Ці витрати розподіляються по одиницях продукції та мають тенденцію змінюватись на одиничній основі.

Інший тип діяльності – це діяльність по підтримці продукту. Ця діяльність підтримує повний продукт і не може бути прямо віднесена на одиницю роботи. Витрати на обслуговування і підтримку стосуються асортименту продукції, але розподіл витрат по будь-якому окремому продукту може бути дещо суб'єктивним. Тому для діяльності по підтримці продукту, де прямий розподіл використовувати неможна, повинно бути прийняте рішення про метод розподілу.

Діяльність з підтримки організації – це діяльність, що здійснюється для підтримки бізнес-одиниць. Вона виконується фінансовою сферою всередині бізнес-одиниці. Як і при діяльності по підтримці продукту, де прямий розподіл недоцільний, необхідно прийняти рішення про розподіл витрат.

Етап 5: Аналіз витрат. Аналіз витрат – це процес, що використовується для визначення витрат виробництва на одиницю продукції. Категорія організаційних та виробничих витрат з вищого рівня перерозподіляється у загальні виробничі фонди з допомогою баз розподілу. Для визначення собівартості продукції діяльність прослідковується по кожному виду продукту на основі баз розподілу та відноситься на продукт прямо чи опосередковано.

Початковий етап аналізу витрат – відбір даних про адміністративні витрати на рівні кожного центру витрат. Дані загальної бухгалтерської книги проходять через систему і потім приводяться у відповідність з переміщеннями персоналу або ресурсів. Місячні дані забезпечують розрахунок середньої ставки для кожного центру витрат, яка використовується для підрахунку результату записів в журналі та перерозподілу витрат трудових ресурсів на той центр, у якому задіяні ці ресурси. Джерелами інформації про витрати в системі управлінського обліку можуть бути:

- журнал реєстрації – документ, у якому відображаються всі поточні зміни у наявності відповідного ресурсу;
- звіт – це документ, у якому фіксується стан відповідного журналу на певний момент часу, наприклад, на початок кожного місяця (або тижня). Система управлінського обліку та звітності повинна охоплювати всі сторони діяльності підприємства, надаючи керівникам необхідну для управління інформацію. Тому журнали та звіти мають відображати: продажі, закупки, запаси готової продукції, незавершене виробництво, запаси сировини та матеріалів, зведені звіти, звіти про прибуток та маржинальний дохід [4].

У послідовному порядку підтримка іншого центру витрат розподіляється по відділам, що підтримуються. Діяльність по підтримці іншого центру витрат у першу чергу формує витрати і матеріально-технічне забезпечення, та адміністративні послуги, обробку даних та програмування. Сукупність даних для цього береться із обраної системи. Дані, отримані із цієї системи, використовуються для переміщення витрат підтримуючого центру на витрати центру діяльності з допомогою стандартної ставки, яка залишається постійною на протязі року. Витрати підтримуючого центру підвищують сукупні витрати центру діяльності та збільшують вартість діяльності, що здійснюється в цьому центрі.

Різниця між витраченою та фактичною сумою витрат у підтримуючому центрі переноситься на діяльність по підтримці організації, яка потім розподіляється по всім продуктам на основі попередньо обраної бази розподілу.

Витрати по підтримці лише однієї діяльності повинні бути прямо віднесені у фонд витрат. Непрямі витрати розподіляються по фондам діяльності на основі частки від баз розподілу. Надзвичайно важливо, щоб всі витрати були правильно віднесені на відповідні центри витрат, інакше розподіл за видами діяльності буде неправильним.

Етап 6: Збирання баз розподілу. Так як більшість витрат структурних підрозділів відносяться до трудових ресурсів, то використовуються відпрацьовані людино-години. Іншими словами, як персонал представляє свій час у діяльності, так і витрати переносяться на діяльність. Для встановлення даних баз відпрацьовані людино-години повинні бути виміряні та оцінені по кожному виду діяльності.

Загалом кожний центр витрат здійснює в середньому від 3 до 5 видів діяльності, завчасно визначені на стадії процедурного документування. Прямі витрати по діяльності слід прямо віднести у фонд по діяльності. Процес визначення прямих витрат у меншій мірі автоматизований і потребує аналізу та робіт вручну.

Визначені витрати по діяльності та обсяги проведених ділових операцій за конкретний період часу використовуються для обчислення собівартості виробництва одиниці продукції. Зазвичай обсяги операцій беруться з комп'ютерної системи або з паперового обліку. Вони розподіляються у фонд по діяльності для обчислення виробничої собівартості одиниці продукції.

Етап 7: Автоматизація процесу. Автоматизація процесу на підприємстві – складний процес створення системи, що виконує все те, що раніше робилось вручну. Розроблена система повинна бути надзвичайно гнучкою та динамічною.

Етап 8: Навчання керівництва. Всебічне навчання керівництва потрібно розпочати, коли будуть доступними суттєві дані з обліку витрат на основі даних про діяльність. Керівників необхідно навчити, як використовувати дані системи.

Запропонована методика реалізації системи управлінського обліку на підприємстві, хоча і пригальмована побудовою організаційної ієрархії, призведе до розробки системи обліку витрат, яка буде користуватись загальним визнанням в організації. Кожна бізнес-одинаця гарантує, що її дані про витрати релевантні та можуть використовуватись як виробничою, так і фінансовою сферою. Фінансовий відділ організації відповідає за підтримку системи, координацію потреб бізнес-одинаць та складання сумарних звітів про витрати для вищого керівництва.

Отже, можна зробити висновок, що запропоновані напрямки впровадження управлінського обліку в діяльність вітчизняних підприємств підвищать достовірність та своєчасність отримуваної керівництвом інформації, відповідальність керівників центрів витрат за формування показників діяльності; забезпечать зміну відношення керівників підприємств до релевантної інформації і, як наслідок, забезпечать зростання ефективності реалізації управлінських рішень.

### *Література:*

1. Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.99г. // Все о бухгалтерском учете. – 2000.-№86. –С.3-6.
2. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2003. – 618с.
3. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655с.
4. Дзевко И. Основные положения управленческого учета на предприятия. // Современный бухгалтер. – 2006. 0 № 43-44. – С. 22-28.

*Рекомендовано до публікації  
д.е.н., проф.. Лепейко Т.І. 14.03.09*

*Надійшла до редакції  
28.03.09*