

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ЗА ПОВНИМИ ВИТРАТАМИ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ НА МІКРОРІВНІ**

Наукові праці МАУП, 2014, вип. 42(3), с. 163–166

*Наведено визначення та проведено порівняльний аналіз управлінського обліку в сучасних умовах розвитку фінансово-облікової системи в Україні.*

Нині в наукових та підприємницьких колах керівників вищої ланки, у сучасній науковій вітчизняній та зарубіжній спеціальній економічній літературі відбувається дискусія про місце і роль управлінського обліку в системі управління підприємством. У контексті зазначеної проблематики існує значна кількість наукових досліджень і практичних розробок як зарубіжних, так і вітчизняних науковців А. Апчерч, Ш. Датар, К. Друді, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, А. Яругова, М. А. Вахрушина, С. Ф. Голов, Т. П. Карпова, Л. В. Нападовська, М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко, О. В. Карпенко та ін.

Незважаючи на величезну кількість наукових робіт із тематики управлінського обліку, особливо у вітчизняних публікаціях, недостатньо висвітлено значення та сутність управлінського обліку для становлення ефективного управління сучасним підприємством в умовах ринкової економіки і орієнтації законодавства та уніфікації обліку до міжнародних стандартів.

Визначимо сутність та практичну значущість системи обліку та калькулювання за повними витратами в організації управлінського обліку на підприємствах для ефективного управління на мікрорівні в сучасних умовах ринкової економіки.

Як зазначає О. Золотухін: “Кожне підприємство у власній діяльності використовує елементи управлінського обліку. Хоча дехто навіть не здогадується, що це так називається. Фактично управлінський облік — невід’єм-

ний атрибут управління”. Для розуміння значення та сутності управлінського обліку в сучасному підприємстві розкриємо теоретично-законодавчі основи управлінського обліку [4].

Офіційно сутність управлінського обліку визначається в ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. №996-XIV (далі — по тексту Закон про бухоблік) [3], таким формулюванням: “Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством”. З закону також слідує, що практичне застосування в бухгалтерському обліку внутрішньогосподарської (в системі організації виробничої діяльності підприємством) облікової управлінської інформації передбачає такі процесуальні складові:

- процес реєстрації, накопичення, вимірювання;
- узагальнення, зберігання і передача управлінської та організаційної інформації;
- розподіл інформації для отримання зовнішніх і внутрішніх користувачів, так званий рівень допуску та секретності.

Розподіл інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів дає можливість прийняття топ-менеджерами підприємства раціонально обґрунтованих рішень залежно від внутрішньої поточної ситуації на підприємстві та зовнішніх обставин.

Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону про бухоблік “підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій”. Але питання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності (п. 2 ст. 6 Закону про бухоблік) регулює Міністерство фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [3].

Наведемо для порівняння визначення О. Золотухіна для управлінського обліку, яке зрозуміле більшості нинішніх підприємців: “Управлінський облік — це облік, який спрямований тільки на сприяння управлінню підприємством. Призначений він лише для керівного складу підприємства (директорів, начальників, голів, інших керівників). Розробляється самостійно підприємством, не підлягає регулюванню нормативними документами державних органів чи якихось професійних організацій” [4].

Для розуміння теоретичної основи та можливого практичного впровадження й ефективного використання управлінського обліку в управлінні підприємством наведемо дефініції, надані відомими науковцями з цієї проблематики.

С. Б. Ільїна, Т. С. Журба [5] зазначають, що управлінський облік є складовою підсистеми бухгалтерського обліку, яка в рамках підприємства (організації) на мікрорівні забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власного управління і контролю над діяльністю [5] підприємства (організації). До самого процесу організації управлінського обліку на підприємстві можна віднести: науково-практичний пошук, вимірювання, збирання та розподіл за структурними підрозділами чи галузями виробництва, теоретично-практичний аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу і прийом інформації, яка потрібна для ефективної виробничої діяльності управлінському апарату, щоб виконувати ним свої професійні функції.

С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко визначають, що “управлінський облік — це процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів” [1, 209].

Л. В. Нападівська у своїй монографії дає таке визначення управлінського обліку: “Це економічна система, пов’язана із підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної та фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством” [6, 35–36].

У процесі дослідження організації обліку і калькулювання за повними витратами в управлінському обліку на підприємстві необхідно особливу увагу звернути на існуючі вітчизняні та зарубіжні методи обліку і калькулювання за повними витратами, незважаючи на те, що вони застосовуються в різних економічних реаліях, тому що вони мають характерні спільні риси і можуть практично використовуватись з урахуванням особливостей сьогодення ринкової економіки на пострадянському просторі.

І. Д. Фаріон і Т. М. Писаренко вважають, що завданням управлінського обліку є не лише складання звітів, а також збирання й обробка інформації, яка призначена для власників підприємства, керівників (менеджерів) та інших внутрішніх користувачів службової інформації [9, 12].

Відповідно до зазначеного вище дослідження завдань управлінського обліку більш повний і деталізований перелік таких завдань наводить професор М. С. Пушкар. Процитуємо основні завданнями управлінського обліку в умовах ринкової економіки сьогодення, які є на його думку, а саме [7, 229]:

- складання кошторисів на виробництво продукції;
- облік витрат на виробництво паралельно за багатьма напрямками (цех, дільни-

ця, бригада, виріб, елемент, стаття калькуляції);

- визначення об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць;
- вибір методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;
- складання планових і звітних калькуляцій;
- аналіз відхилень від норм витрат;
- групування відхилень за причинами і винуватцями;
- забезпечення інформації для управління про відхилення від норм;
- визначення собівартості продукції, норми прибутку, рентабельності;
- аналіз собівартості продукції і виявлення резервів її зниження;
- автоматизація обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції.

Зв'язок управлінського обліку як складової облікової політики підприємства визначається методичними нормативними актами з бухгалтерського обліку, які пов'язані в основному із забезпеченням виконання завдань, дотриманням основних принципів і правил. Управлінський облік сприяє керівникам підприємств визначати економічно-фінансову політику підприємства. При формуванні управлінського обліку передбачається майнова автономність і безперервність діяльності організації, послідовність застосування управлінської політики, а також часова визначеність фактів господарської діяльності.

Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості в управлінському обліку поділяються за:

- суб'єктами обліку витрат;
- за повнотою витрат, які враховуються;
- за ступенем унормованості витрат.

До класифікації калькулювання методів обліку витрат за об'єктами обліку належать такі методи: попередільний, попроцесний (простий), позамовний (по-вирібний) (див. рис.).

Позамовний метод більш детально і практично розкриває сутність системи обліку та калькулювання за повними витратами в організації управлінського обліку на сучасних



### Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості

українських підприємствах. Сутність позамовного методу, як сформульовано в роботі В. М. Домбровського, Л. В. Гнилицької та Р. С. Коршикової [2], “полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які видають на заздалегідь визначену кількість даного виду продукції. Решту витрат обліковують за місцями їх виникнення і включають до собівартості окремих замовлень відповідно до встановленої бази їх розподілу” [2].

З вищевказаного слідує, що об'єктом обліку витрат і об'єктом калькулювання за методом класифікації і калькулювання має бути окреме виробниче замовлення для підприємства. Фактична собівартість окремого замовлення визначається після виконання такого. Необхідно враховувати, що до виконання замовлення у повному обсязі всі витрати, які належать до нього, вважаються незавершеним виробництвом. Це також необхідно врахувати у бухгалтерських проводках.

Таким чином, слід відзначити ефективність позамовного методу серед методів організації управлінського обліку як такого, що найбільш детально і практично відповідає сутності обліку, та калькулювання за повними витратами в організації управлінського обліку на сучасних українських підприємствах. Сутність його полягає, за І. Б. Садовською, в тому, що “всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які

видають на заздалегідь визначену кількість даного виду продукції” [8].



## Література

1. Голов С. Ф. Фінансовий та управлінський облік / С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко. — К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. — 544 с.
2. Добровський В. М. Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. для самостій. вивч. дисципл. / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова, За ред. В. М. Добровського. — К.: КНЕУ, 2003. — 235.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV із змін. і доп. // ВВР України. — 1999. — № 40. — Ст. 365.
4. Золотухін О. Сутність управлінського обліку // Дебет-Кредит № 23 (07.06.2010). — [Електронний ре-

сурс]. — Режим доступу: <http://dtki.com.ua/show/1cid04512.html>

5. Ільїна С. Б. Контролінг процесів господарської діяльності в харчовій промисловості: Навч. посіб. / С. Б. Ільїна, Т. С. Журба. — К.: Професіонал, 2008. — 592 с.
6. Нападівська Л. В. Управлінський облік: Монографія / Л. В. Нападівська. — Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. — 450 с.
7. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія / М. С. Пушкар. — Тернопіль: Екон. думка, 1999. — 423 с.
8. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. — Луцьк: Нац. техн. ун-т. — К.: Вид-во “Центр учебно-вої літератури”, 2013. — 688 с.
9. Фаріон І. Д. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко; За ред. д-р екон. наук, проф. І. Д. Фаріон. — Тернопіль: Екон. думка, 2003. — 566 с.

*На основі проведеного порівняльного аналізу визначень управлінського обліку, в контексті проблематики розвитку управлінського обліку в сучасних умовах розвитку економічних відносин, наводяться практичні, зрозумілі керівникам підприємств, трактування управлінського обліку і поради щодо практичного використання системи обліку та калькулювання за повними витратами на підприємствах.*

*На основе проведенного сравнительного анализа определений управленческого учета, в контексте проблематики развития управленческого учета в современных условиях развития экономических отношений, приводятся практические, понятные руководителям предприятий, трактовка управленческого учета и советы по практическому использованию системы учета и калькулирования по полным затратам на предприятиях.*

*Based on the comparative analysis of definitions of management accounting in the context of issues of management accounting in the present conditions of economic relations, there are given practical, understandable managers, management accounting treatment and the concrete use of accounting and costing for the full costs of enterprises.*

Надійшла 3 липня 2014 р.