

УДК 332.1

**ЕВОЛЮЦІЙНИЙ ПРОЦЕС ФОРМУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО
(УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ***Іванюта П.В.*

У статті визначено та надано характеристику етапів формування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку підприємства. Обґрунтовано доцільність визначення чинників побудови внутрішньогосподарського обліку витрат та доходів.

Ключові слова: облік, ресурси, витрати, діяльність.

Перехід до економічних методів управління вимагає докорінної перебудови та удосконалення обліку. Насамперед, він повинен орієнтуватися не стільки на зовнішніх споживачів інформації, скільки на задоволення потреб апарату управління підприємством. Об'єктивна потреба посилити інформаційно-аналітичні функції обліку, ліквідувати розрив між можливостями інформаційної системи і потребами управління підприємством обумовлює необхідність створення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Особливе місце у господарській діяльності належить внутрішньогосподарському (управлінському) обліку, як механізму управління ресурсами і витратами в процесі виробництва, розподілу, обміну та споживання матеріальних благ. Ця функція обліку в умовах обмежених ресурсів є особливо актуальна і потребує як теоретичного так і методичного забезпечення.

Внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині затрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо. Цей облік становить комерційну таємницю підприємства. Він будується суто для конкретного підприємства виходячи з характеру технологій, організаційних рішень. Основними користувачами інформації з внутрішньогосподарського обліку є керівники, власники, засновники, менеджери. Це конфіденційна, таємна бухгалтерська інформація.

Отже, побудова бухгалтерського внутрішньогосподарського обліку базується на даних фінансового обліку, тобто вихідними для внутрішньогосподарського обліку є дані фінансового обліку. Завдання внутрішньогосподарського обліку — з допомогою деталізації та предметно-цільової конкретизації розкрити відповідність або невідповідність затрат бізнес-плановим показникам. У разі відхилення визначити, хто був ініціатором економії або винуватцем перевитрат. А це означає, що в «орбіту» внутрішньогосподарського обліку потрібно залучати дані (показники) бізнес-плану, тобто не облікову планову, нормативну інформацію.

Нарешті, у побудові внутрішньогосподарського обліку бере участь також різна технологічна, маркетингова інформація, яка може впливати на оптимізацію управлінських рішень щодо скорочення витрат, збільшення доходів, одержання додаткового прибутку або зменшення збитків.

Питанню ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку значну увагу приділили українські вчені, зокрема Бутинець Ф.Ф. [1], Ластовецький В.О. [2], Сопко В.В. [3], Фесенко Д.М. [4], Чумаченко М.Г. [5]. Розвитку теорії і практики організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку сприяють також праці зарубіжних вчених — Ф. Тейлора, Г. Емерсона, Ч. Гаррісона, Дж. Харрісона, Дж. Хіггінса [6, 7], Палія В.Ф. [8], Ткача В.І. [9]. Крім цього Порядок організації та ведення обліку регламентується Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) [10, с. 7-8], Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та Інструкцією про його застосування, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р № 291 [11, с. 1-26] на виконання Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [12, с. 3-8]. Після реформування обліку в Україні і введення Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) значну увагу в наукових дослідженнях приділено фінансовому обліку, який орієнтований на потреби податкової служби, але вкрай

недостатньо – внутрішньогосподарському (управлінському) обліку, який дає змогу управляти витратами господарського суб'єкта, сприяє успішній адаптації до зміни зовнішнього середовища, дає змогу економити ресурси підприємства.

Мета статті – визначити особливості етапів формування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку підприємства.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік має свої особливості, які полягають у тому, що, по-перше, внутрішньогосподарський (управлінський) облік не підпорядкований загальноприйнятим бухгалтерським стандартам; по-друге, він зосереджує увагу на конкретних ділянках господарської діяльності – підрозділах, окремих видах продукції [5, с. 19]. Форми введення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку управлінський персонал вирішує самостійно. Предметом внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є контроль за формуванням собівартості продукції витрат і сфер відповідальності, а метою – мінімізація витрат на виробництво продукції і отримання максимальної економії [4, с. 1-16].

Основною функцією внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є формування виробничих витрат. У господарствах, де виробництво продукції та надання послуг відбувається в одному технологічному процесі, витрати обліковуються по виробництву в цілому, а в тих господарствах, у яких продукція або послуги в процесі виробництва проходить декілька послідовних стадій, облік витрат слід організувати за окремими стадіями виробництва.

Методика групування витрат за об'єктами калькулювання є спільною для усіх галузей. Так, зокрема, це стосується обліку прямих витрат, узагальнення і розподілу непрямих витрат, відображення даних у реєстрах внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [3, с. 52-61]. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік дає змогу згрупувати первинні дані у декількох напрямках – за економічними значеннями, центрами витрат, доходів і сфери відповідальності, видами продукції (послугами). Це дає змогу формувати інформацію в тому напрямі, у якому вимагає система управління [8, с. 58-62; 9]. У відповідності П(С)БО 16 «Витрати», витрати виробничої діяльності класифікуються за такими економічними елементами, визначеними П(С)БО 16 «Витрати»: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні затрати, амортизація, інші операційні витрати.

Для організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку важливу роль відіграє поділ витрат на постійні, які не змінюються у разі зміни обсягу діяльності та змінні, які змінюються прямо пропорційно до обсягу діяльності. Одним із напрямів удосконалення обліку і контролю витрат є стандарт-кост та директ-кост (табл. 1) [6; 7, с. 21]. Суть їх полягає у тому, що на підставі нормативів використання ресурсів виробництва та їх вартісної оцінки встановлювалися ліміти витрат у натуральному і грошовому виразі для здійснення виробничої діяльності в кожному виробничому підрозділі господарюючого суб'єкта. Облік, як наука і галузь економічних знань, виділявся в окремі його види у зв'язку з необхідністю деталізації інформації про хід виробничих і комерційних процесів безпосередньо у місцях виробничого використання ресурсів і здійснення комерційних операцій в період виникнення і загострення конкуренції. Підвищена увага до обліку витрат і результатів призвела до виникнення відповідних облікових підрозділів або окремих обліковців з обліку витрат безпосередньо в місцях їх виникнення, в цехах і дільницях. У зв'язку з посиленням уваги до обліку витрат, і зокрема в місцях їх виникнення, обґрунтувалася необхідність організації обліку витрат за центрами витрат, центрами і сферами відповідальності [2, с. 14-15].

Протягом певного виробничого періоду проводиться контроль і аналіз виробничих витрат, підводяться підсумки, визначається економія і перевитрати, після чого проводиться матеріальне стимулювання працівників за економію витрат.

Діяльність кожного підприємства складається із трьох пов'язаних елементів: операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Для узагальнення цих видів діяльності управління здійснюється на основі виконання наступних функцій: планування, контролю, організації, мотивації, координації, регулювання та аналізу.

Таблиця 1

Етапи формування теорії управління ресурсами і витратами

Назва теорії	Етап (період виникнення)	Засновники	Основні риси теорії
«Котельний» метод	до другої половини XIX століття	-	При обліку виробничих витрат всі засоби, витрачені на виробництво обчислювались в цілому, а потім, поділялися пропорційно прийнятої бази на кожний вироблений товар
Метод Фелса та Гарке	Друга половини XIX століття	Дж. Матер Фелс, Е. Гарке	При обліку виробничих витрат їх розподіляли на фіксовані (постійні) і змінні
Метод Джона Маннома	1891 рік	Дж. Манном	При обліку виробничих витрат із них виділяли умовно-постійні або накладні витрати (ці витрати не відносяться на одиницю продукції)
Метод Олександра Гамільтона Черча	Початок 20 століття	О. Гамільтон Черч	Облік виробничих витрат здійснювався у виробничих центрах, а розподіл накладних витрат здійснювався у них на основі
Концепція «Дірект-костінг»	Середина 20 століття	Дж. Харрісон	Облік виробничих витрат здійснювався з урахуванням непрямих витрат та управління умовно-змінними
Система «Стандарт-кост»	1936 рік	Ф. Тейлор, Г. Емерсон, Ч. Гаррісон	Облік виробничих витрат здійснюється з метою порівняння фактичних і нормованих витрат. Основна функція обліку – контроль і
Концепція центрів відповідальності	1952 рік	Дж. А. Хігінс	Облік виробничих витрат здійснювався з метою визначення ступеню відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи
Система організації праці «Канбан»	На початку 70-х рр. XX століття	Т. Оно	Облік виробничих витрат здійснювався з метою раціональної організації виробництва та відповідальності управлінського
Метод «Just-in-time» (Точно в строк)	Кінець 20 століття	Р.А. Хауелл і З.Р. Соусі	Облік виробничих витрат здійснювався з метою встановлення відхилень від графіка робіт і стандартів (норм)

Інформація, яка потрібна щоб підприємство ефективно працювало повинна надаватися системою бухгалтерського обліку. Саме тому управлінський облік, як процес виявлення, накопичення, вимірювання, аналізу підготовки інформації щодо використання управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині підприємства, допомагає керівництву у досягненні стратегічної мети [1, с. 11].

Господарство, яке адміністративно самостійне, здійснює визначні процеси, займається підприємницькою діяльністю, має право юридичної особи, має провадити бухгалтерський фінансовий облік, складати фінансову звітність, а також подавати її у передбачені законом органи. Отже, побудова фінансового обліку є передумовою та першим чинником побудови бухгалтерського внутрішньогос-

подарського обліку.

Бухгалтерський фінансовий облік витрат здійснюють за трьома напрямками:

- 1) за елементами;
- 2) за місцями виникнення та центрами відповідальності (суб'єктами);
- 3) за об'єктами фінансової калькуляції.

Облік витрат за елементами здійснюють з метою обчислення всієї суми витрат підприємства, що складається із витрат різних видів.

Облік витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності відображає витрати за окремими ділянками підприємства та особами, що за них відповідають. Тут також відображають розподіл вартості послуг, що їх допоміжні виробництва надають основному. За центрами відповідальності здійснюють аналітичне порівняння виявлених у обліку витрат з доходами відповідних ділянок.

Облік витрат за об'єктами фінансової калькуляції здійснюють, щоб обчислити собівартість продукції, а за наявності відомостей про ціну продажу — дохід від реалізації одиниці готової продукції. Названі три напрямки обліку витрат тісно пов'язані між собою, доповнюючи один одного і створюючи одне ціле. Бухгалтерський фінансовий облік витрат завершується обчисленням фактичної собівартості готової продукції за видами, тобто за об'єктами фінансової калькуляції.

ВИСНОВКИ

Визначення спільностей та розбіжностей між бухгалтерським фінансовим та внутрішньогосподарським обліком дає змогу констатувати: попри єдність принципів побудови та документування внутрішньогосподарський облік будується цілком автономно. Ця автономність настільки велика, а індивідуальність настільки жорстка, що, наприклад, на двох підприємствах, які випускають одну й ту саму продукцію, але за різними технологіями, побудова внутрішньогосподарського обліку різна. Це вимагає визначити чинники побудови внутрішньогосподарського обліку затрат та доходів.

Кожне підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку. Крім того, підприємство може виділити на окремий баланс філії, представництва, відділи та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності. Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік є важливою функцією в прийнятті управлінських рішень. Він збирає, обробляє та передає інформацію, важливу для визначення стратегії планування майбутніх операцій підприємства, контролювання поточної діяльності, дає змогу оптимізувати використання ресурсів підприємства та підвищити ефективність його діяльності. Ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку дає змогу підприємству ефективніше розвиватися, досягнути успіхів у конкурентній боротьбі і знайти своє місце серед інших підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. для студ. спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 11.
2. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В.О. Ластовецький – Чернівці : Місто, 2003. – 156 с.
3. Сопко В.В. Бухгалтерський облік зобов'язань / В.В. Сопко // Баланс. – 2002. - № 1-2. – С. 52-61.
4. Фесенко Д.М. Внутрішньогосподарський розрахунок з застосуванням розрахункових чеків : метод. посіб. / Д.М. Фесенко – Полтава; 2002. – С. 1-16.
5. Чумаченко Н.Г. Бухгалтерський учет: прошлое, настоящее...будущее?! / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – С. 19.
6. Олініченко К.С. Економічні аспекти еволюції поглядів на управління витратами / К.С. Олініченко // Режим доступу www.nbuv.gov.ua
7. Голов С.Ф. Управлінський облік : підр. / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – С. 21.
8. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В.Ф. Палий, М.В. Палий // Бухгалтерский учет. – 2000. -№ 17. – С. 58-62.
9. Ткач В.И. Управленческий учет : международный опыт / В.И. Ткач, М.В. Ткач – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Школа бухгалтера. - 2004. - № 9 - С. 7-8.
11. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві (затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132) // Все про бухгалтерський облік. - 2001. - №77(623).- С. 1-26.
12. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. - № 9. – С. 3-8.