

use of local resources and realizing production mainly in regional scale. Here there are big opportunities for creation, alongside with use of the highly skilled staff, cheap workplaces for an insufficiently prepared labour.

In branches of exact mechanical engineering, instrument making and electronic technical equipment, alongside with innovational activity, release by small enterprises of the certain kinds of completing products, structural allocation of small enterprises - satellites is rather perspective. The basic enterprise in this case can incur functions on scientific, methodical, technical or engineering support of process of manufacture. At a choice of alternative variants of merge projects, medium and small business minimization of expenses for creation of one workplace and flexibility of manufacture more often are taken into account. Though it is impossible to neglect many other factors, first of all a social orientation.

By development of support programs of small business calculation of parameters of efficiency of an investment of means should be the major indicator confirming not only economic, but also social expediency of such actions. As the basic parameters the rate of return, a level of wages, a degree of competition, dependence on import can be used such, as times of recovery of outlay of the capital.

On the basis of the carried out research it is possible to make the following conclusions. World experience of the state support of small enterprises testifies to the active help of the state on their creation, a conclusion for frameworks of the national market, to granting of tax privileges, encouragement of innovations, application of other forms of stimulation. The purposes and directions of the help to small enterprises find reflection in the state regional programs of development of small business. In the advanced countries such programs are numerous and have concrete character.

In our country process of formation of relations between the state and business proceeds. Development of the state, regional programs of development of small business is carried out on the broad audience of actions, they are made, as a rule, for the long period of time. Regional programs while are in process of becoming. The actions included in them not always are coordinated on resources, executors, terms of realization. Legal, financial maintenance is not to the full taken into account.

For creation and support favorable the coordinated interaction of the central, regional and local bodies of the government, subjects of business, associations and the unions of the businessmen participating in formation of a market infrastructure is necessary for development of small business of environment, formation and introduction of effective system of its support and protection.

Program actions on support of small business in region should be coordinated to other regional programs, in particular, with the program of social and economic development of region, with a population employment programme. Correctly chosen priorities will allow to systematize work on support of small business.

Literature

1. Закон України «Про підприємництво» // Відомості Верховної Ради. – 1991. - №14. – С. 354-360.
2. Нагорская М.Н. Теоретические основы предпринимательства // Менеджмент предпринимательской деятельности: материалы второй всеукраинской научно-практической конференции. – Симферополь, Таврический национальный университет им. В.И. Вернадского, 2004. – С. 6-13.
3. Зернецкая О. Стабильное развитие в условиях глобализации: потенциал для Украины // Голос Украины. – 2006. - №88(3838) от 17.05.2006г.

УДК 657.471

С.В. Присяжнюк, Г.В. Блакита

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначено, що поряд з веденням фінансового обліку вітчизняні підприємства України самостійно розробляють систему та форми управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій. Необхідність формування управлінського обліку пов’язано з тим, що фінансовий облік зорієнтований на зовнішніх користувачів звітності та власників підприємства, які насамперед цікавляться отриманими загальними фінансовими результатами, величиною дивідендів, фінансовим станом на певну дату.

Управлінський облік в усіх державах, у тому числі в Україні, не є регламентованим, однак можливе нормативне визначення загальних принципів та концепцій управлінського обліку, підходів і

типів його організації, принципової побудови системи рахунків управлінського обліку та їх зв'язки із рахунками фінансового обліку. Загальні концепції управлінського обліку закріплені міжнародними нормативами, які прийняті Міжнародною федерацією бухгалтерів, насамперед з метою гармонізації ведення управлінського обліку в різних країнах у цих нормативах.

Останніми роками питанням сутності та значенню управлінського обліку присвячено значну кількість публікацій вчених-економістів. Зокрема, зарубіжні вчені К.Друрі, П.Фрідман, Е.Хендріксен, Р.Ентоні та Дж.Ріса, Ч.Хорнгрен та Дж.Фостера видали низку підручників з управлінського обліку [1]. Питанням управлінського обліку приділяли значну увагу у своїх працях М. Пушкарь, Ф. Бутинець, В. Мосаковський, Я. Соколов, С. Голов [2], В. Єфименко, Н. Герасимчук, Л. Нападівська [3] та інші. Разом з тим, питання формування та надання облікової інформації в системі управління підприємством потребує більш детального вивчення і залишається досить невирішеним.

Перехід національної економіки від адміністративних методів управління до ринкових умов господарювання докорінним чином змінив не тільки запити користувачів бухгалтерської інформації, а й ускладнив процес управління підприємством. Інформаційні потреби у формуванні управлінських рішень задовольняються за умови забезпечення взаємозв'язку систем управління собівартістю підрозділів різних рівнів. Чотири основних функції внутрішньої системи контролю - вимірювання, комунікація, оцінка та мотивація - повинні враховувати особливості організації та структури підприємства, де кожний підрозділ має свої інтереси. В залежності від поставлених завдань виникає ряд проблем при формуванні оціночної та контрольної інформації про виробництво. По-перше, необхідні первинні аналітичні дані, що формуються з різних вихідних джерел. По-друге, необхідно мати відповідні джерела вихідних даних. По-третє, необхідно організувати порядок задоволення інформаційних потреб управління в аналітичній інформації.

Процес формування аналітичної інформації передбачає наявність наступних етапів:

- 1) інформаційно-підготовчий - збирання вихідної інформації з джерел формування первинних аналітичних даних;
- 2) контрольно-аналітичний - обробка сформованих аналітичних даних, проведення контрольних розрахунків, формування аналітичних таблиць;
- 3) прогнозно-комунікаційний - використання аналітичної інформації в оцінці та прогнозуванні виробничої діяльності структурних підрозділів.

Вся сукупність інформації містить багато підсистем, які дозволяють забезпечити релевантною інформацією одного менеджера або їх групи, що приймають рішення. Кожна підсистема містить механізм для обробки інформації та зворотнього зв'язку. Структурно-логічна схема формування та використання облікової інформації в процесі прийняття і реалізації управлінських рішень представлена на рис. 1.



Рис. 1. Структурно-логічна схема формування та використання облікової інформації в процесі прийняття і реалізації управлінських рішень

Облікова інформація може носити різний характер в залежності від потреб користувачів. На виході облікової інформаційної системи для внутрішніх користувачів вона повинна допомагати в прийнятті рішень в нестандартних ситуаціях і виборі політики підприємства.

У складі оціночної та контрольної інформації управлінського обліку організаційної діяльності особлива увага приділяється внутрішній інформації. Вона характеризує різні сторони виробничо-господарської діяльності структурних підрозділів, носить оперативний характер і відображає хід виробництва та реалізації продукції, а також фінансові результати роботи як підприємства в цілому, так і його структурних підрозділів.

Характеристика облікової інформації за критерієм відповідності потребам управління представлена на рис. 2.

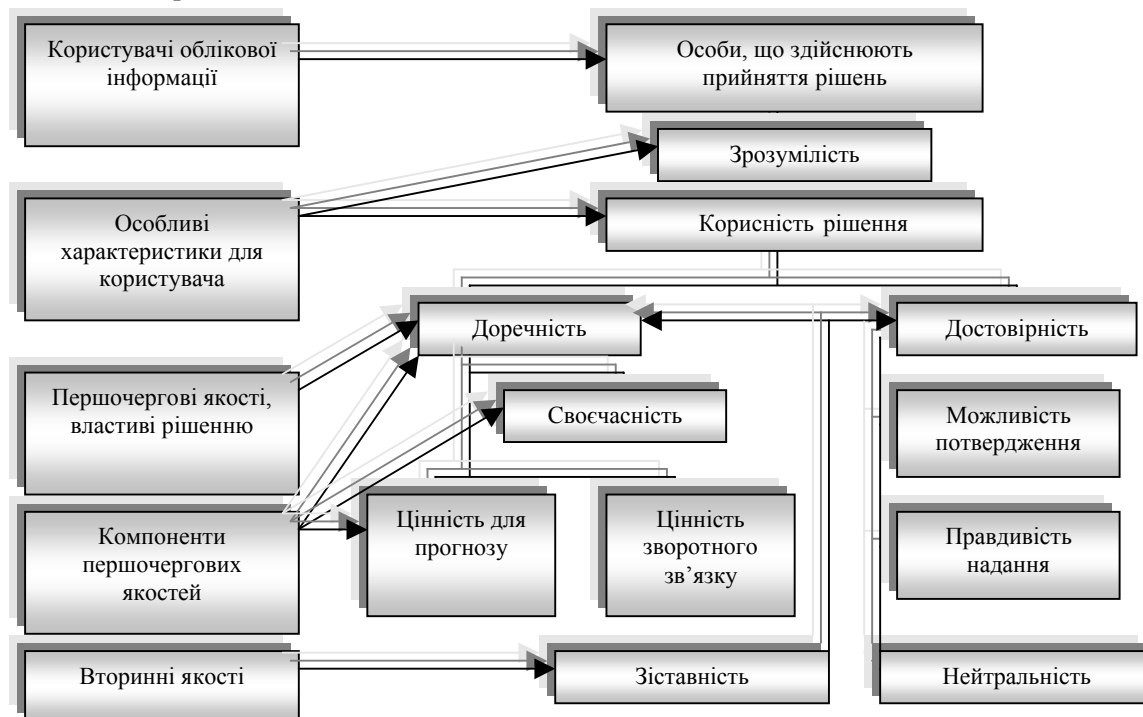


Рис. 2. Характеристика облікової інформації за критерієм відповідності потребам управління

Прийняття управлінських рішень, так само як оцінка і контроль, не завжди потребує повної сукупної інформації. В таких випадках необхідна інформація накопичується у відділах і службах та використовується разом з інформацією, що формується в управлінському обліку. В будь-якому випадку в інформації повинні знайти відображення зв'язки між підрозділами та показниками і процес їх формування. Витрати, що виникають на будь-якому рівні управління, пов'язані з певним місцем виникнення витрат. Місцем виникнення витрат є сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати.

Для практичного застосування можливі два підходи до вибору переліку витрат, що групуються за місцями їх виникнення:

- прямі та непрямі витрати, пов'язані з роботою даного підрозділу, служби, видом діяльності;
- непрямі витрати, що виникають в підрозділі, носять загальний для всіх видів продукції характер і не можуть бути віднесені на окремий вид продукції прямим шляхом. Прямі витрати обліковують за видами продукції без їх узагальнення за місцями виникнення витрат.

Вибір того чи іншого варіанту повинен диктуватися цілями управління. В першому варіанті контроль охоплює всі виробничі ресурси, які використовуються на місці виникнення витрат, що посилює ступінь впливу обліку на процес формування витрат та дієвість внутрішнього господарського механізму.

В другому варіанті, коли узагальнюються всі витрати за місцем їх виникнення, більш реально в системі контролю за витратами використовувати бюджетно-кошторисний метод та метод виявлення відхилень від норм з певних причин та винуватців відхилень. Витрати можуть виникати на кожному робочому місці, де споживається сировина, матеріали, паливо і електроенергія, а також використовується праця конкретного робітника. Якщо як місце виникнення витрат розглядати цех основного виробництва, то тут виникають не тільки прямі витрати, але й накладні (витрати на

утримання цехових приміщень, заробітна плата майстра цеху тощо). Як правило, витрати не збираються в розрізі робочих місць. Аналітичний облік витрат ведеться по більш укрупнених місцях виникнення витрат, що отримали назву центрів виникнення витрат. Центром виникнення витрат є первинна аналітична одиниця, в розрізі якої можливе планування, облік і контроль витрат.

Таким чином, вся сукупність інформації містить множину підсистем, що дозволяють забезпечити релевантною інформацією керівників різних рівнів управління, які приймають конкретні рішення.

В практиці підприємств намітилися наступні підходи до побудови аналітичних рахунків управлінського обліку:

- за центрами виникнення затрат;
- за центрами відповідальності за витрати, що виникають;
- за рентабельності виробництва окремого продукту.

Центри виникнення витрат – це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання. Система обліку передбачає облік витрат підрозділу без виходу продукції, послуг. Порядок узагальнення витрат повторює підпорядкованість в організаційній структурі управління (рис. 3).



Рис. 3. Центри виникнення витрат

Систему обліку, в якій передбачається складання звітів за даними порівняння кошторисних (стандартних) показників з фактичними, називають обліком за центрами відповідальності. Кожен підрозділ, який очолюється менеджером, називається центром відповідальності.

Центр відповідальності - це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати.

Центр відповідальності представляє собою частину системи управління підприємством і як будь-яка система має свій вхід та вихід. На вході формуються витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, робочого часу та різних видів послуг. Центр відповідальності виконує задану йому роботу з цими ресурсами. На виході формується продукція (роботи або послуги), яка переходить в інший центр відповідальності або реалізується на сторону. Таким чином, діяльність кожного центру відповідальності може бути оцінена з точки зору ефективності. Ефективна діяльність - виробництво заданого обсягу продукції при мінімальному використанні виробничих ресурсів, або максимальне виробництво обсягу продукції при заданому розмірі виробничих ресурсів. У центрі відповідальності діє ланцюг: витрати → обсяг переробки сировини → прибуток.

По відношенню до процесу виробництва центри відповідальності поділяють на основні і функціональні; по відношенню до внутрішнього механізму - госпрозрахункові та аналітичні. Основні центри відповідальності організовують контроль за місцями виникнення витрат; функціональні забезпечують контроль над витратами, що виникли в багатьох місцях, але під контролем одного управління (менеджера).

Госпрозрахункові центри відповідальності, як правило, співпадають з місцями виникнення витрат, їм належить контроль в момент виникнення витрат; аналітичні - не пов'язані з системою внутрішніх госпрозрахункових відносин, вони створюють системи контролю за окремими витратами.

Завданням обліку за центрами відповідальності є узагальнення даних про витрати та доходи за кожним центром відповідальності для того, щоб відхилення можна було віднести на конкретну особу (табл. 1).

Організація обліку, планування і контролю за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності показує, що для оцінки результатів діяльності кожного підрозділу необхідно визначити величину прибутку, отриману кожним конкретним центром відповідальності. Центр рентабельності - різновид центрів відповідальності, в яких дохід є грошовим виразом виготовленої продукції; витрати - грошовий вираз використаних ресурсів, а прибуток - різниця між доходом та витратами.

Центр рентабельності – це економіка підприємства в мініатюрі. Використання моделі керівництва за центрами рентабельності дозволяє на великих підприємствах децентралізувати відповідальність за прибуток.

Таблиця 1. Схема обліку витрат за центрами відповідальності

Показники	Центри відповідальності адміністрації (управління, маркетинг та ін.)	Центри відповідальності допоміжного виробництва	Центри відповідальності основного виробництва		
			I	II	III
Первинні витрати за центрами виникнення	X	X	X	X	X
Розподіл витрат центрів відповідальності адміністрації		X	X	X	X
Розподіл витрат центрів відповідальності допоміжного виробництва			X	X	X
Загальна сума витрат за центрами відповідальності основного виробництва			X	X	X

Формування центрів рентабельності не завжди ефективно. Якщо випускається однорідна продукція, яка змінюється в натуральних показниках, то немає необхідності визначати обсяг виробництва у вартісних показниках. Досить визначити власні витрати кожного підрозділу і порівняти їх на тону продукції, випущеної підприємством. Недоцільно формувати центри рентабельності, коли центри відповідальності надають послуги іншим центрам без вказаної ціни послуг (наприклад, послуги відділу внутрішнього аудиту), а також у випадках при встановленні трансфертних цін, коли виникають суперечки між управліннями різних центрів. Трансфертні ціни можуть викликати цікавість менеджерів центрів відповідальності до отримання короткострокових результатів, що наносить шкоду підприємству в цілому при вирішенні довгострокових перспектив розвитку.

Отже, виходячи із загальних умов організації управлінського обліку формування центрів рентабельності потребує:

- наявності повноважень центрів по вирішенню питань випуску продукції або зіставлення випуску продукції і витрат на її виготовлення. Напівфабрикат підрозділу може бути використаний всередині підприємства або реалізований на сторону;
- застосування напівфабрикатного варіанту зведеного обліку витрат на виробництво з правильно організованим обліком витрат за місяцями їх виникнення і досить об'єктивною системою внутрішніх госпрозрахункових відносин.

Разом з тим, основними передумовами формування та організації обліку за центрами витрат, відповідальності та рентабельності є чіткий розподіл витрат на залежні від функцій того чи іншого центру, постійні та змінні, прямі витрати, від величини яких найбільше залежить прибутковість кожного виробу; калькуляція собівартості з повним розподілом витрат на рівні підприємства; виділення в обліку трьох елементів витрат - матеріальних, трудових і накладних; планування прибутку та контроль за витратами.

Крім того, важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку. Для виробничих підприємств прийнятним є інтегровану систему ведення рахунків управлінського обліку, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво. Це досягається через "включення" рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

Саме тому, для обліку виробничих витрат інтегрована система передбачає ведення рахунків класу 8, тобто одночасно за статтями калькуляції, в розрізі різних об'єктів витрат (аналітичний облік по рахунку 23) і за елементами витрат в загальній сумі для формування фінансових результатів та складання фінансової звітності. Таким чином, дані аналітичного обліку по рахунку 23 "Виробництво" становитимуть комерційну таємницю підприємства, а дані рахунків класу 8 будуть відкритими.

Разом з цим, слід враховувати, що групування даних за статтями витрат, видами продукції та за центрами відповідальності здійснюються через відповідну організацію аналітичного обліку в рамках рахунків, перелічених вище.

Література

1. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.: Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. –К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 356 с.