

5. Naumchuk, O. *Fixed assets: methods of calculation and formation of accounting policy*. Lviv, 2005. Print.
6. Ohiychuk, M. *Financial and management accounting national standards: Handbook*. Kyiv: Alerta, 2011. Print.
7. Tkachenko, N. *Accounting financial accounting, tax reporting. Textbook*. Kyiv: Alerta., 2010. Print.

Рецензенти:

Якубів В.М. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника;

Гнатюк Т.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Івано-Франківського Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника.

УДК 657

ББК 65.9 (4 УКР)

Марків М.М.

**КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ ПІДХІД ДО ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО
ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ВИРОБНИЦТВА ТВЕРДОГО БІОПАЛИВА**

ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені
В. Стефаника»,

Міністерство освіти і науки України,
кафедра теоретичної і прикладної економіки,
76018, м. Івано-Франківськ, вул. Шевченка, 57,
тел.: 0950345690,
e-mail: markiv.mariia@gmail.com

Анотація. У статті досліджено питання організації управлінського обліку в системі управління підприємством з виробництва твердого біопалива. Визначено, що організацію управлінського обліку доцільно здійснювати з дотриманням відповідних принципів. Проведений аналіз дав можливість встановити, що особливість організації управлінського обліку полягає у його дворівневій структурі. На першому рівні управлінського обліку відбувається формування облікової інформації, а на другому рівні – підготовка інформації для прийняття управлінського рішення. У результаті проведеного дослідження, автором виокремлено такі етапи організації: побудова системи управлінського обліку, ув'язка системи управлінського обліку із існуючою обліковою системою, застосування управлінського обліку, оцінювання функціонування системи управлінського обліку, удосконалення облікової системи.

Ключові слова: управлінський облік, організація, принципи організації, дворівнева структура, етапи організації, підприємства з виробництва твердого біопалива.

Markiv M.M.

**CONCEPTUAL APPROACH ORGANIZATION OF MANAGEMENT
ACCOUNTING IN ENTERPRISES FOR THE PRODUCTION OF SOLID BIOFUELS**

Vasyl Stefanyk Precarpathian National
University,
Ministry of Education and Science of Ukraine,
Department of Theoretical and Applied
Economics,
Shevchenko str., 57, Ivano-Frankivsk,
79018, Ukraine,
tel.: 0950345690,
e-mail: markiv.mariia@gmail.com

Annotation. The article studies questions of the organization of management accounting in the management company to produce solid biofuels. Was determined that organization of management accounting advisable to compliance with the principles which are divided into accounting and specific. The conducted analysis made it possible to establish that the characteristics of management accounting consists in him two-tier structure. At the first level of management accounting is the formation of accounting information, and the second level - preparation of information for management decision. As a result of the study, the author singles out the following steps organizations: building a system of management accounting, management accounting system linking with the existing accounting system, application management accounting, evaluation of the system of management accounting, improve accounting system.

Key words: management accounting, organization, principles of organization, the two-tier structure, stages of organization, enterprises producing of solid biofuels.

Вступ. В сучасних умовах розвитку ринкової економіки України, зростають вимоги до ефективності управління діяльністю підприємств, які обумовлюють не обхідність активізації їх інформаційного забезпечення, що формується в межах управлінського обліку. Це потребує використання якісно нового підходу в опрацюванні теоретичних питань організації управлінського обліку як окремої інформаційної системи за умов постійних змін нормативно-правового поля, а також формування нових вимог до вхідної і вихідної інформації, достатньої для прийняття обґрунтованих управлінських рішень відносно розробки стратегії діяльності підприємств.

Саме тому, розробка концептуального підходу щодо вдосконалення організації управлінського обліку у практичній діяльності підприємств, що здійснюють виробництво твердого біопалива, сприятиме вирішенню актуальної проблеми їх інформаційного забезпечення як інструменту ефективного управління в умовах загострення ситуації щодо ресурсозбереження та забезпечення енергетичної безпеки країни.

Значний внесок у дослідження організації управлінського обліку, здійснили такі вітчизняні та зарубіжні вчені як: Г.І. Андреева, О.М. Пожар [1], Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна [2], О.М. Бартош [3], Н. В. Бондарчук [4], М.Х. Корецький, Н.В. Даций [5], О.О. Любар, Т.О.Фогель [6], Т.М. Писаренко, Н.А. Букало [7], В.Є. Труш, Т.М. Чебан, Н.Я. Стефанович [8], М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко [9] та ін.

Незважаючи на наявність наукових праць вказаних вчених, в яких організація управлінського обліку розглядалась як інформаційне забезпечення системи управління підприємств як в цілому, так із врахуванням окремих галузевих особливостей, залишаються невирішеними важливі питання стосовно удосконалення організації управлінського обліку, зокрема, на підприємствах з виробництва твердого біопалива, як інформаційної системи, максимально зорієнтованої на забезпечення управлінських потреб, що потребує подальшого дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є розробка концептуального підходу щодо вдосконалення організації управлінського обліку на підприємствах з виробництва твердого біопалива.

Результати. Організація управлінського обліку на підприємствах, які займаються виробництвом твердого біопалива, супроводжує забезпечення різних ієрархічних рівнів їх управління необхідною обліково-аналітичною та планово-контрольною інформацією через сформовані комунікаційні зв'язки в їх організаційній структурі. Це пояснюється тим, що саме в інформаційному полі управлінського обліку вирішуються основні завдань, щодо своєчасного забезпечення управлінських потреб, як окремих структурних підрозділів, так і підприємства в цілому.

Налагодження чіткої системи інформаційних потоків, безпосередньо пов'язане із чітким розмежуванням посадових обов'язків, прав, повноважень та відповідальності

представників різних рівнів управлінської ієрархії, що є елементом процесу організації управлінського обліку.

Проведене дослідження дало змогу встановити, що організація управлінського обліку на підприємствах є різною для різних підприємств, але має здійснювати з дотриманням відповідних принципів. Доречно відмітити, що єдиний підхід стосовно виокремлення таких принципів серед дослідників, на даний час є відсутній. Тому вважаємо за необхідне здійснити їх систематизацію та розробити єдиний концептуальний підхід, що сприятиме розробці нормативного забезпечення організації управлінського обліку на підприємствах, із врахуванням їх галузевої специфіки та дотриманням єдиних методологічних засад (табл. 1). Здійснивши аналіз існуючих принципів організації управлінського обліку, автором запропоновано включити до їх складу додатково такі як принцип дієвості та орієнтації на галузеву специфіку. Використання останніх пояснюється необхідністю більш повного забезпечення інформаційних потреб менеджменту для підвищення ефективності діяльності підприємств.

Таблиця 1

Принципи організації управлінського обліку

Найменування принципу	Г. І. Андрєєва, О. М. Пожар [1]	Ф. Ф. Бутинець [2]	О. М. Бартош [3]	Н. В. Бондарчук [4]	М. Х. Корецький, Н. В. Дацій [5]	О. О. Любар, Т. О. Фогель [6]	Т. М. Писаренко, Н. А. Букало [7]	В. Є. Труш [8]	М. Ф. Огічук [9]	Авторська позиція
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
адресність				+						
багатоваріантності		+					+			
безперервність діяльності	+	+	+	+	+	+		+	+	+
взаємозв'язку							+			
використання єдиних для планування й обліку одиниць виміру	+	+		+	+			+	+	+
відособленості						+				
гнучкість			+	+						+
децентралізованості									+	
дієвості*										+
достатність				+						
економічності						+				
залежності					+		+			+
застосування бюджетного методу управління	+	+	+	+	+		+	+		+

зіставності						+				
застосування методів планування щодо всіх сфер діяльності підрозділів									+	
захищеність від несанкціонованого доступу			+	+						
зосередженість на конкретних сегментах господарської діяльності									+	
зрозумілості						+				
комплексність	+	+			+		+	+	+	+
конфіденційність			+	+						+
методологічної автономності		+					+		+	+
надійності						+				
неупередженість звітності									+	+
оперативність даних			+	+						+
<i>орієнтація на галузеву специфіку*</i>										+
оцінка результатів діяльності структурних підрозділів		+	+		+		+	+	+	+
періодичність	+	+	+	+	+	+		+	+	+
персоніфікація відповідальності за виконання показників		+					+		+	+
повнота і аналітичність	+	+	+	+	+	+		+	+	+
причинності					+		+			+
результативності		+					+		+	+
«різна собівартість для різних цілей»							+			
своєчасності						+				+
спадкоємність і багаторазове використання первинної й проміжної інформації				+						
сприяння досягненню стратегічних цілей		+					+		+	+
спрямованість на майбутнє та									+	+

поєднання з бюджетуванням										
формування показників внутрішньої звітності	+			+					+	+
цілеспрямованість				+						

*- запропоновані принципи

Принцип дієвості полягає в тому, що аналітичні процедури управлінського обліку мають забезпечувати активний вплив на хід бізнес-процесів та їхніх результатів, допомагати у своєчасному виявленні недоліків та їх усуненні.

Принцип орієнтації на галузеву специфіку передбачає, що організація управлінського обліку на підприємстві має здійснюватися з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств. Це сприятиме наближенню облікової системи до потреб менеджменту для реалізації стратегії діяльності підприємств.

У цілому, принципи організації управлінського обліку доцільно поділити на загальнооблікові та специфічні (рис. 1).



Рис. 1. Принципи організації управлінського обліку

Джерело: розробка автора.

Характеристика принципів організації управлінського обліку наведена у табл. 2.

Характеристика принципів організації управлінського обліку

Принцип	Характеристика принципу
1	2
<i>Загальнооблікові</i>	
Принцип автономності	означає, що кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства
Принцип безперервності	передбачає, що діяльність підприємства буде продовжуватися протягом невизначеного періоду і не буде припинена в доступному для огляду майбутньому
Принцип періодичності	передбачає, можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання звітності
Принцип повного висвітлення	означає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймається на її основі
Принцип єдиного грошового вимірника	вимірювання та узагальнення господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці
<i>Специфічні</i>	
Гнучкість	означає пристосованість системи управлінського обліку до індивідуальних особливостей організації, вдосконалення її у міру змін, що відбуваються у підприємницькій діяльності організації
Дієвості	полягає в тому, що аналітичні процедури управлінського обліку мають забезпечувати активний вплив на хід бізнес-процесів та їхніх результатів, своєчасно виявляти недоліки та їх усувати
Принцип залежності	полягає в тому, що на різні альтернативні рішення відносяться тільки ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору
Принцип бюджетного методу управління	виступає інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає охоплення бюджетуванням виробництва, реалізації та фінансування підрозділів, а також підприємства в цілому
Принцип комплексності	передбачає разову фіксацію даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності
Конфіденційність	передбачає, що передача інформації, що сформована в

	системі управлінського обліку, повинна строго контролюватись з боку керівництва підприємства
Неупередженість звітності	означає, що дані, представлені у звітності управлінського обліку, повинні бути достовірними та справедливими
Оперативність даних	передбачає швидке і чітке представлення інформації користувачам управлінської ланки, проведення аналізу та вирішення управлінських завдань
Орієнтація на галузеву специфіку	означає, що організація управлінського обліку на підприємстві має здійснюватися з урахуванням організаційно-технологічних особливостей функціонування підприємств відповідної галузі
Принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів	передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукції
Персоніфікація відповідальності за виконання показників	означає, що керівником кожного центру відповідальності повинна бути відповідальна особа – менеджер, що має чітко визначену сферу прийняття самостійних управлінських рішень
Принцип причинності	який полягає у тому, що до собівартості продукції повинні відноситися тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції
Своєчасності	означає, що інформація повинна бути представлена тоді, коли вона необхідна
Сприяння досягненню стратегічних цілей	передбачає, що управлінський облік повинен сприяти реалізації основної мети функціонування підприємства
Спрямованість на майбутнє та поєднання з бюджетуванням	передбачає планування майбутньої діяльності підприємства через складання системи взаємопов'язаних бюджетів
Формування показників внутрішньої звітності	припускає роздільне складання звітності за показниками, контрольованим і неконтрольованим керівником сегмента підприємницької діяльності

Джерело: складено автором на основі [1; 3; 6].

Вважаємо, що управлінський облік у системі управління підприємством з виробництва твердого біопалива доцільно розглядати як інструмент цієї системи та як її інформаційну базу. Тому організація управлінського обліку для підвищення ефективності такої управлінської технології потребує особливої уваги.

Побудова управлінського обліку на підприємствах, які займаються виробництвом твердого біопалива має відображати послідовність здійснення всіх етапів його організації із урахуванням галузевої специфіки, що сприятиме дієвості здійснення такого процесу і підвищенню оперативності прийнятих управлінських рішень.

Проведений фундаментальний аналіз літературних джерел та практичних рекомендацій спеціалістів галузі дав можливість встановити, що особливість органі-

зації управлінського обліку, як складової системи управління підприємством, полягає у його дворівневій структурі (рис. 2).



Рис. 2. Дворівнева структура організації управлінського обліку
Джерело: розробка автора.

На першому рівні організації управлінського обліку відбувається формування облікової інформації для внутрішніх користувачів шляхом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення та систематизації інформації найвагомніше про витрати з використанням різних систем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Другий рівень структури організації управлінського обліку характеризується підготовкою інформації для прийняття управлінського рішення шляхом здійсненням аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації управлінській ланці через сформовані комунікаційні зв'язки в організаційній структурі підприємства.

Виокремлення дворівневої структури організації управлінського обліку набуває особливого значення, оскільки підтверджується традиційним підходом до трактування терміну «управлінський облік» як процесу виявлення, вимірювання, накопичення,

аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [10, с. 175].

У цілому слід відмітити, що організація управлінського обліку на підприємствах з виробництва твердого біопалива має здійснюватись в декілька етапів. Зокрема, окремими науковцями [10; 11] виділено такі з них, як: побудову і впровадження управлінського обліку на підприємстві, безпосереднє його ведення, діагностику (оцінку) запровадженої управлінської облікової системи, усунення виявлених негативних явищ та пошук шляхів щодо удосконалення облікових процедур.

Оскільки, одним із найважливіших етапів організації управлінського обліку є етап його побудови на підприємстві, тобто розробки початкових параметрів функціонування облікової системи та вимог до неї, то доцільним є на цьому етапі врахування запропонованої дворівневої структури управлінського обліку.

Так, зокрема, при визначенні обов'язків та встановленні відповідальності менеджерів різних ієрархічних рівнів на першому рівні управлінського обліку буде визначено, наприклад, хто повинен складати планову та фактичну калькуляцію собівартості продукції.

Другий рівень управлінського обліку реалізується на основі отриманої інформації з його першого рівня та заданих початкових параметрів діяльності підприємства, співставлення і оцінка яких дозволяє сформувати аналітичне забезпечення для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Тому на цьому рівні необхідним є, наприклад, визначення відповідальних осіб за складання звітів про результати роботи окремих структурних підрозділів, а також складання форми такого звіту з можливістю порівняння фактичних і планових показників, виявлення причин відхилень тощо.

У результаті проведеного дослідження з питань організації управлінського обліку, встановлено, що ведення останнього на підприємствах з виробництва твердого біопалива носить проблемний характер, тому вважаємо за доцільне здійснювати його організацію на основі систематизації підходів. З огляду на це, автором запропоновано виділення таких етапів організації, які наведено на рис. 3.

Перший етап організації управлінського обліку на підприємствах з виробництва твердого біопалива передбачає концепцію побудови їх системи, тобто створення належних умов, постановка важливих завдань та вибір відповідних елементів організації, що сприятимуть досягненню успішної їх реалізації.

Другий етап організації – ув'язка системи управлінського обліку із існуючою обліковою системою – характеризується необхідністю узгодження даних управлінського та фінансового обліків, внесенням змін до облікової політики, застосуванням нового програмного забезпечення.

На третьому етапі відбувається безпосереднє застосування (ведення) управлінського обліку на основі сформованої системи управлінського обліку.

Четвертий етап організації управлінського обліку передбачає необхідність здійснення оцінювання функціонування системи управлінського обліку на підприємствах. Це доцільно здійснювати з метою проведення діагностики запровадженої чи діючої облікової системи, виявлення недоліків та можливості своєчасного їх усунення.

На п'ятому етапі – удосконалення організації системи управлінського обліку вважаємо за доцільне здійснювати розробку заходів щодо пошуку шляхів покращення облікової системи та усунення виявлених недоліків через коригування облікових показників.

Слід відмітити, що саме від впровадження і дієвості кожного з етапів організації управлінського обліку, які тісно пов'язані один з одним, і сприяють створенню більш

повного інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємств з виробництва твердого біопалива, залежить успішна реалізація їх стратегії розвитку.



Рис. 3. Етапи організації управлінського обліку на підприємствах з виробництва твердого біопалива

Джерело: розробка автора.

Висновки. З огляду на потребу підвищення ефективності управління діяльністю підприємств з виробництва твердого біопалива, першочерговим завданням стає удосконалення організації управлінського обліку, як інформаційної системи, яка має бути зорієнтована на більш повне забезпечення потреб менеджменту для прийняття обґрунтованих управлінських рішень відносно розробки стратегії їх діяльності.

Проведенню правильної побудови управлінського обліку в сучасних умовах, сприятиме запропонований концептуальний підхід до його організації через дотримання відповідних принципів, конкретизацію завдань в межах виокремленої дворівневої структури та послідовне здійснення всіх етапів його організації із урахуванням галузевої специфіки, що дозволить своєчасно забезпечувати повне задоволення інформаційні потреби всіх рівнів управління.

1. Андрєєва Г. І. Основні положення управлінського облікового процесу похідних цінних паперів [Текст] / Г. І. Андрєєва, О. М. Пожар // Інноваційна економіка. – 2012. – № 6 (32). – С. 119–122.
2. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : підруч. / [Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З.Ф. Канурна та ін.]; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Ж. : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
3. Бартош О.М. Управлінський облік, як основа ефективної системи управління банком / О.М.Бартош // Фінансовий простір. – 2014. – № 1. – С. 36–42.
4. Бондарчук Н.В. Управлінський облік, як основа для створення нових і ефективних систем управління підприємством / Н.В. Бондарчук // Вісник ПДА. – 2011. – № 1. – С. 42–48.
5. Корецький М. Х. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / М. Х. Корецький, Н. В. Дацій, Л.В.Пельтек. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.
6. Любар О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його організації на сільськогосподарських підприємствах / О. О. Любар, Т. О. Фогель // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 464–471.

7. Писаренко Т. М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення [Текст] / Т.М.Писаренко, Н. А. Букало // Вісник ХНУ. – 2010. – № 1. – Т. 2. – С. 136–140.
8. Труш В. Є. Управлінський облік [Текст] : навч.-метод. посіб. / В. Є. Труш, Т. М. Чебан, Н.Я. Стефанович. – К. : Кондор, 2007. – 296 с.
9. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами [Текст] : підруч. / [М.Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін.]; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – [6-те вид., переробл. і допов.]. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
10. Довжик О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О.О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2. – С. 174–179.
11. Чорна Л. Побудова системи управлінського обліку на підприємстві [Електронний ресурс] / Л. Чорна, В. Хатунцев // Sophus. Науковий клуб. Секція 2. – 2014. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_2_2014_11_25/pobudova_sistemi_upravlinskogo_obliku_na_pidpriemstvi/68-1-0-1097.

References

1. Andreeva, G., and O. Pozhar. “The main provisions of the management accounting process of derivatives.” *Innovative Economy* 6 (2012): 119-122. Print.
2. Butynets, Franz, et al. *Management Accounting*. Zhitomir: Ruta, 2005. Print.
3. Bartosz, O. “Management accounting, as a basis for an effective system of bank.” *Financial Space* 1 (2014): 36-42. Print.
4. Bondarchuk, N. “Management accounting as the basis for creating new and effective management systems.” *Visnyk of Poltava State Agrarian Academy* 1 (2011): 42-48. Print.
5. Koretsky, M., Datsiy N., and L. Peltek *Management Accounting*. Kyiv: Center of educational literature, 2007. Print.
6. Lyubar, A., and T. Fogel. “The role of accounting and management problems of its organization on farms.” *Economics Series: Accounting and Finance* 10 (2013): 464-471. Print.
7. Pisarenko, T., and N. Bukalo. “Management accounting: the nature, content and principles of doing.” *Visnyk Khmelnytsky National University* 2.1 (2010): 136-140. Print.
8. Trush, V., Cheban, T., and N. Stefanovic. *Management Accounting*. Kyiv: Condor, 2007. Print.
9. Ohychuk, M., et al. *Financial and management accounting by national standards*. Kyiv: Alerts, 2011. Print.
10. Dovzhyk, A. “The role of management accounting and problems of its implementation in enterprises.” *Journal of Poltava State Agrarian Academy* 2 (2012): 174-179. Print.
11. Chorna, L., and V. Khatuntsev. “Construction of the enterprise management accounting.” Sophus.at.ua. 25 November 2014. Web. 15 June 2015. http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_2_2014_11_25/pobudova_sistemi_upravlinskogo_obliku_na_pidpriemstvi/68-1-0-1097.

Рецензенти:

Пилипів Н.І. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри теоретичної і прикладної економіки ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»;

Максимів Ю.В. – кандидат економічних наук, викладач кафедри обліку і аудиту ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника».