

Тема 1. Мета, зміст і організація управлінського обліку

План

- 1.1 Мета та зміст управлінського обліку на підприємстві.
- 1.2 Організація управлінського обліку на підприємстві.
- 1.3 Порівняльна характеристика управлінського та фінансового обліку.

1.1 Мета та зміст управлінського обліку на підприємстві

У сучасних умовах підприємства набувають більшої самостійності, а це, у свою чергу, передбачає принципове переосмислення таких функцій управління, як планування, облік, контроль та аналіз. Останнім часом для успішного вирішення проблем, що виникають перед керівниками вищого та середнього рівнів управління, недостатньо лише інформації бухгалтерського обліку. Тому створення відділу управлінського обліку надасть керівникам всю необхідну інформацію для прийняття рішень. Водночас багато керівників не завжди усвідомлюють роль управлінського обліку в організації, недостатньо чітко розуміють його необхідність, через це дослідження цієї проблеми набули значного поширення.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки та передачі інформації управлінцям для прийняття рішень. Управлінський облік необхідний для внутрішніх потреб, він є самостійним бухгалтерським обліком, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності.

Управлінський облік надає інформацію для вирішення таких питань:

- 1) визначення стратегії та планування діяльності підприємства на перспективу;
- 2) калькулювання;
- 3) оптимізація використання ресурсів (управління запасами та ін.);
- 4) аналіз релевантної інформації для прийняття рішень;

5) аналіз беззбитковості.

При хорошій постановці управлінський облік може надати величезні переваги перед конкурентами, які не приділяють йому належної уваги. Правильно поставлений управлінський облік надасть інформацію, необхідну для визначення пріоритетів у діяльності підприємства та планування подальшої діяльності, надасть базу для оцінки перспективності можливостей, що відкриваються, і забезпечить методами контролю за виконанням прийнятих рішень.

Постановка управлінського обліку є внутрішньою справою самої організації. Система управлінського обліку служить лише інтересам ефективного управління, тому рішення про доцільність її ведення керівник організації ухвалює, виходячи з того, як він оцінює витрати та вигоди від її функціонування. Система управлінського обліку є ефективною, якщо вона дозволяє полегшити досягнення цілей організації з найменшими витратами на створення і функціонування самої системи.

Організація управлінського обліку залежить від його організаційної структури, обсягу діяльності, структури управління та політики керівництва. Характерною рисою для багатьох великих підприємств є централізація фінансового та децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень.

Кожне підприємство має свої цілі та інтереси, які відрізняються від цілей та інтересів інших підприємств. У кожного підприємства своя структура бізнес-процесів, свої особливості в управлінні підприємством, своя система розподілу та передачі відповідальності. І тому важко розробити загальне правило, яке змогло б примусити всі (або багато які) підприємства підпорядкуватися будь-якому стандарту в управлінні бізнесом.

Отже, визначити чіткий універсальний порядок організації управлінського обліку для всіх підприємств практично неможливо. При організації управлінського обліку слід пам'ятати, що цей вид обліку не є

обов'язковим для підприємства та методика його ведення не затверджена нормативними документами.

Основною метою організації управлінського обліку є забезпечення керівництва підприємства інформацією, необхідною для прийняття рішень та ефективного управління.

Основним завданням управлінського обліку є допомога підприємству у досягненні стратегічних цілей підприємства за допомогою вирішення поставлених завдань нормування витрат на виробництво продукції, визначення об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць, визначення собівартості, прибутку та рентабельності, вибір методів обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції, аналіз відхилення від нормативів, групування відхилень за причинами, забезпечення керівництва та власників підприємства необхідною інформацією.

1.2 Організація управлінського обліку на підприємстві

Всі принципи тісно пов'язані між собою та спрямовані на досягнення стратегічних цілей та забезпечення ефективного функціонування відділу управлінського обліку підприємства. Узагальнюючи усі принципи, можна стверджувати, що організація управлінського обліку на підприємстві повинна синхронізувати роботу підрозділів цього підприємства та запобігти незіставності даних, які формуються у різних підрозділах.

Рішення стосовно запровадження управлінського обліку та системи його організації повинно прийматися керівником підприємства виходячи з існуючих потреб в інформації та наявних ресурсів, що можуть використовуватися для побудови та запровадження управлінського обліку.

При цьому можна обрати один із таких варіантів системи організації управлінського обліку:

- автономний управлінський облік (передбачає розроблення системи рахунків, документів і звітності управлінського обліку, що існує окремо від

бухгалтерського обліку);

- інтегрований управлінський облік (передбачає застосування єдиного плану рахунків бухгалтерського обліку, розробляються лише спеціальні форми управлінської звітності та, за певних обставин, первинних документів);

- переплетена модель управлінського обліку (окремо використовується план рахунків фінансового та управлінського обліку, а за допомогою контрольних рахунків досягається їх взаємозв'язок та зіставність).

При постановці управлінського обліку на підприємстві звичайно доводиться пройти ряд логічних кроків (див. рис. 1.1).



Рис. 1.1. Процес прийняття управлінських рішень

1. Спочатку визначаються фінансові та стратегічні цілі підприємства та способи їх досягнення, відповідно до них формуються основні цілі управлінського обліку.

2. Аналізуються організаційна структура підприємства, система внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку, схема документообігу, система калькулювання та ціноутворення, система планування.

3. Спираючись на визначені для конкретного підприємства базові інформаційні джерела управлінського обліку розробляються його складові частини (система обліку витрат, основні показники діяльності, форми звітності).

4. Безпосередньо етап впровадження, на якому можуть використовуватися різні управлінські та комп'ютерні технології.

Організація управлінського обліку - внутрішня справа будь-якого підприємства, оскільки саме адміністрація вирішує питання про необхідність та рамки застосування управлінського обліку.

Для організації управлінського обліку необхідні три основні складові: кадри, зацікавленість керівництва та ресурси (див. рис. 1.2).



Рис.1.2. Основні складові організації управлінського обліку

Кадрове питання може бути вирішене за допомогою залучення висококваліфікованих спеціалістів, які мають відповідний досвід і поєднують його зі знаннями фінансового аналізу, бухгалтерського обліку, системи оподаткування, міжнародних принципів фінансової звітності, інформатики. Такі спеціалісти можуть бути залучені зі сторони як консультанти або за договором, але найкраще мати їх у штаті самої компанії, це і надійніше, і доступніше за вартістю.

Спочатку роль управлінської бухгалтерії можуть виконувати працівники економічних служб, планових або фінансових відділів, залежно від того, які завдання ставляться керівництвом.

Необхідне глибоке залучення керівництва підприємства у процес постановки та ведення управлінського обліку, яке може виявлятися в

забезпеченні взаємодії різних служб для надання відповідної інформації в центр управлінського обліку; забезпеченні спеціалістів усією необхідною інформацією, зокрема найбільш конфіденційною, оскільки при неповній інформації управлінський облік втрачає сенс.

Під ресурсами передусім розуміють грошові ресурси та ресурси часу, оскільки постановка управлінського обліку вимагатиме розробки специфічної для кожного підприємства методики, облікової політики, форматів звітності, процедур отримання інформації та наявності комп'ютерних програм, спеціально розроблених або адаптованих для цих цілей.

На першому етапі – методологічному – формується:

- управлінське рішення облікового завдання чи аналіз і опис існуючого рішення;
- визначаються управлінські завдання та їх управлінське вирішення;
- визначають перелік даних, необхідних для систематизації та накопичення і складання правил документообігу;
- визначають результати, які заплановано досягти, призначають відповідальних за виконання результатів.

На другому етапі – технічному – пристосування прийнятих рішень до наявних управлінських рішень, облікової політики, бухгалтерської практики та технологій, що існують. Узгоджують дані управлінського, фінансового та податкового обліку.

На третьому етапі – організаційному – впроваджуються облікові технології (див. рис. 1.3).

Таким чином, управлінський облік обов'язково повинен фокусувати увагу на майбутньому та на тому, що можна зробити, щоб вплинути на перебіг подій.

Діюча система управлінського обліку обов'язково повинна містити такі основні елементи: центри відповідальності; контрольовані показники; первинні документи управлінського обліку; облікові реєстри для групування

даних;

форми управлінської звітності; облікові процедури збору, оброблення і представлення інформації користувачам.

Одним із головних завдань управлінської бухгалтерії є розкриття за

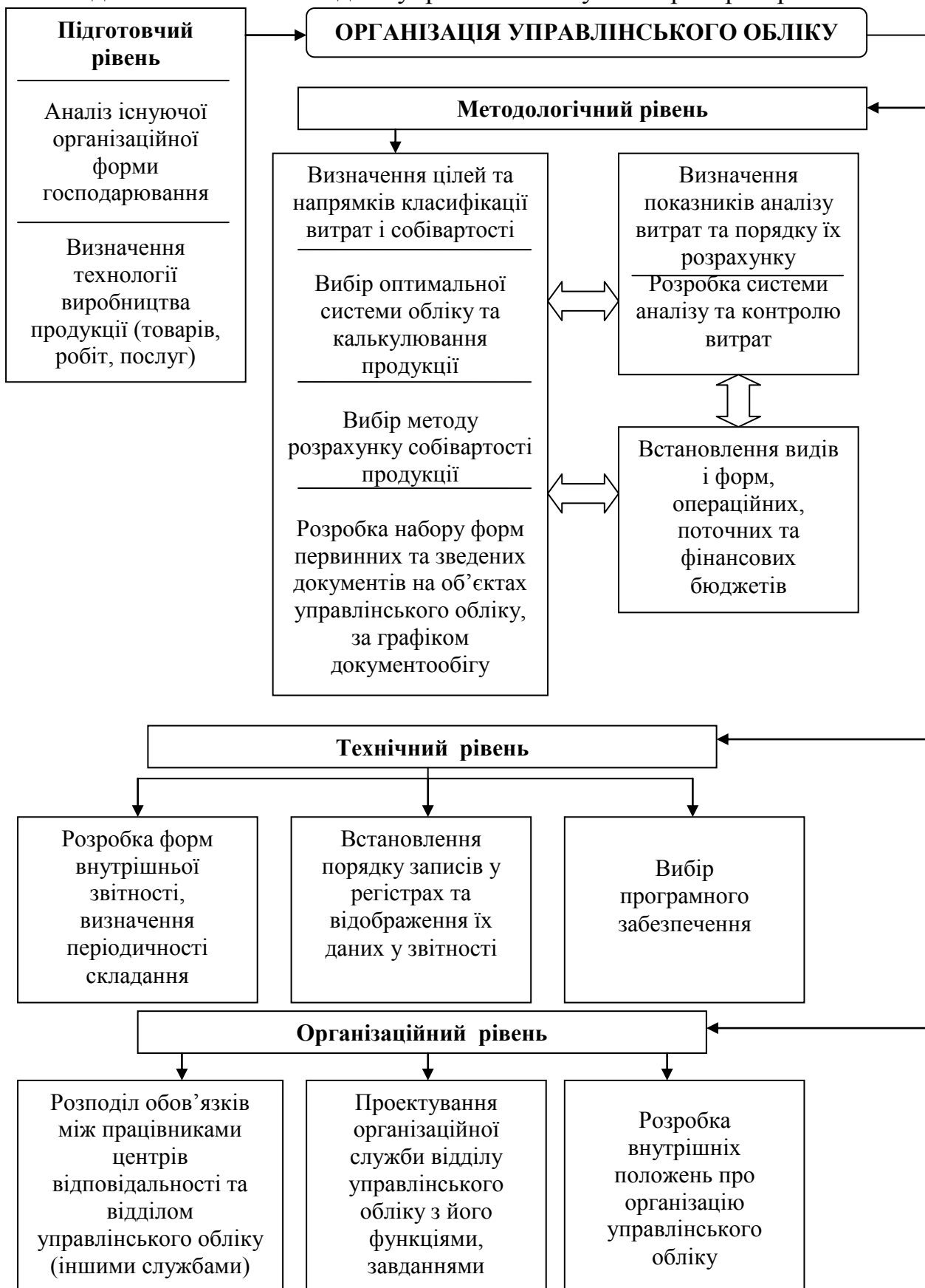


Рис.1.3. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві
допомогою деталізації та конкретно-цільової конкретизації відповідність фактичних показників показникам передбаченими у планах (бізнес-планах).

До

поля управлінського обліку для виконання цього завдання залучається й не облікова економічна інформація (планова, нормативна, технологічна, маркетингова, кадрова і т.д.), а також інша інформація, яка може вплинути на оптимізацію управлінських рішень, спрямованих на зменшення витрат, збільшення доходів і прибутку.

Управлінська бухгалтерія виконує такі функції: планування, контроль і регулювання, організація та мотивація.

Отже, в процесі ведення управлінського обліку одержують інформацію для прийняття ефективних рішень про:

- стан суб'єкта господарювання, зміни в складі майна підприємства, які відбуваються;
- стан взаєморозрахунків підприємства з іншими підприємствами та на їх підставі визначаються результати господарювання;
- рух грошових коштів підприємства;
- надається користувачам для прийняття рішень повна, правдива та неупереджена інформація про фінансовий стан, результати діяльності.

Запропоновані дії управлінської бухгалтерії створять ефективну роботу відділу управлінського обліку.

Процес запровадження ефективної системи управлінського обліку є тривалим (кілька місяців), процес його ведення повинен бути безперервним, а параметри та методика повинні постійно коригуватися услід за змінами структури й характеру діяльності підприємства.

Організований управлінський облік на підприємстві повинен:

- бути корисним під час розроблення стратегії розвитку підприємства;
- допомагати керівництву приймати управлінські рішення, щодо

визначення сегменту ринку, розробки товару, встановлення цін тощо;

- контролювати бізнес (розподіл обсягів роботи і ресурсів, рівень запасів, контроль потоку коштів);

- допомагати оцінити отримані результати (аналіз витрат, ефективність праці, порівняльний аналіз діяльності);

- надавати інформацію в разі відхилення контрольованих показників функціонування підприємства від їх запланованих значень;

- привертати увагу керівництва і визначати центри, в яких виникли відхилення, з метою проведення коригування (здійснювати коригувальні дії).

Запровадження і вдосконалення системи управлінського обліку дає можливість чітко відстежувати, аналізувати, контролювати та планувати витрати, доходи та фінансові результати діяльності підприємства. Також роль відділу управлінського обліку полягає у систематизації та підготовці рекомендацій відносно можливих наслідків обраного варіанту подій.

Останнім часом вищий управлінський персонал багатьох підприємств зацікавлений у розвитку бізнесу, передусім у підвищенні ефективності використання ресурсів, зростанні прибутку та піднесенні на вищий ступінь керованості.

Якщо підприємство розвивається недостатньо успішно порівняно з конкурентами і не знайдено причин неефективної діяльності, то для початку необхідно поставити такі запитання:

Який вид діяльності приносить підприємству найбільший дохід?

Який продукт чи група продуктів є найбільш прибутковими і користуються підвищеним попитом?

Чи є у підприємства розроблена система ціноутворення?

Хто з клієнтів і постачальників займає найбільший сегмент у реалізації та поставках і чому?

Чи створена і наскільки ефективно працює система оперативного та фінансового планування?

Чи відстежуються відхилення від планів і чи аналізуються їх причини?

Якщо відповіді позитивні, то система управлінського обліку на підприємствах створена й ефективно працює. Якщо ж відповіді будуть негативними, то слід терміново зайнятися постановкою управлінського обліку.

На жаль, поки що керівники компаній не до кінця уявляють собі реальні можливості, які відкриває перед ними управлінський облік, часто ототожнюючи його з фінансовим обліком, призначеним для задоволення інформаційних потреб податкової адміністрації, інвесторів або акціонерів.

Правильно поставлений управлінський облік дасть інформацію, необхідну для визначення пріоритетів у діяльності підприємства та планування подальшої діяльності, дасть базу для оцінки перспективності можливостей, що відкриваються, і забезпечить методами контролю за виконанням прийнятих рішень.

При підготовці до організації управлінського обліку на підприємстві потрібно переглянути на чинність та вивчити нормативну базу з цього питання.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV стаття 1: внутрішньогосподарський (управлінський) облік - це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Згідно зі статтею 8 цього ж Закону підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів.

1.3 Порівняльна характеристика управлінського та фінансового обліку

Управлінський облік дуже тісно пов'язаний з фінансовим обліком. Тому, основним об'єктом в управлінському обліку є витрати. Для прийняття

управлінських рішень, керівникам підприємства частіше необхідна інформація про витрати, які були чи будуть понесені для отримання доходу.

Отже, існує три основних види обліку, які так чи інакше присутні на всіх великих підприємствах: фінансовий, податковий та управлінський. Вони тісно пов'язані між собою, але кожний має свої особливості. Якщо фінансовий і податковий більш-менш однакові на всіх підприємствах, оскільки базуються на загальноприйнятих правилах та вимогах податкової системи, то управлінський облік індивідуальний, самостійний, який є поглибленою деталізацією даних фінансового обліку.

Управлінський облік необхідний для внутрішніх потреб і є комерційною таємницею. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) підприємствами встановлюються самостійно. Перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємства визначають самостійно. Форма надання інформації довільна на законодавчому рівні, тому підприємство самостійно розробляє форми та їх перелік.

Таким чином, управлінський облік є необов'язковим для ведення на підприємствах, тому організація його ведення визначається підприємством самостійно. Процес управління передбачає своєчасне отримання керівництвом достовірної інформації, що використовується управлінцями для прийняття управлінських рішень.

Первинна інформація забезпечує початковими даними фінансовий і управлінський облік. Фінансовий облік готує інформацію для внутрішніх і зовнішніх користувачів, використовуючи при цьому загальні для всіх підприємств правила ведення. Дані управлінського обліку призначені для внутрішніх споживачів інформації, інтереси яких персоніфіковані та можуть бути наперед відомі. Для управлінського обліку не обов'язкові загальні правила, замість одного базисного правила (балансове узагальнення), що використовується фінансовим обліком, існують три різні набори правил (витрати, доходи, активи); міститься більше приблизних оцінок; багато

інформації в натуральному вимірі; не звертається увага на точність; різна інформація для різних цілей - облік за центрами відповідальності, облік повної собівартості та диференційований облік.

Управлінський облік є логічним розвитком бухгалтерського обліку, його еволюції. Ускладнення господарських зв'язків і механізм ринкових відносин, поява нових інструментів ринку, методів і засобів управління виробничо-господарської діяльності викликали необхідність додаткової інформації, що забезпечує успішне функціонування підприємства в цих умовах. Істотні зміни відбулися в техніці, технології й організації виробництва. З'явилося більше різновидів продукції, способів її виготовлення, варіантів їх поєднання. Витрати і, багато в чому, результати діяльності зараз визначаються не стільки індивідуальними зусиллями, умінням людини, а рівнем технічної досконалості, економічністю роботи, продуктивністю машин і устаткування, що використовуються. Очевидно, що для внутрішнього управління потрібна нова система формування інформації для аналізу, вибору й обґрунтування таких рішень. З'явилася необхідність у переорієнтації основної мети бухгалтерського обліку на задоволення внутрішніх потреб фірми.

Бухгалтерський облік розділився на фінансовий і управлінський, причому у фінансовому обліку поступово відособлюється і управлінська функція.

Необхідність відособлення даних управлінського обліку в самостійну систему багато в чому пов'язана з посиленням вимог до збереження комерційної таємниці діяльності організації, обставин, за яких ухвалюються ті або інші рішення. Показники фінансової звітності доступні якщо не для всіх, то для багато кого. Це можна віднести і до фінансового обліку, відкритого для перевірок податкових органів, ревізорів, аудиторів і т.п. Система формування фінансової звітності повинна бути прозорою, доступною для розуміння компетентним користувачем. Інша справа - облік для управління, його дані - комерційна таємниця не тільки для зовнішніх

користувачів, але й для управлінського персоналу самого підприємства, що не має прямого відношення до вирішення даної проблеми.

Найістотніші відмінності між фінансовим і управлінським обліком зводяться до наступного:

- фінансовий облік призначений для складання бухгалтерської звітності встановленої форми і змісту, в основному орієнтованої на зовнішніх користувачів. Мета управлінського обліку - забезпечення менеджерів організації інформацією, необхідною для вирішення внутрішніх завдань управління фірмою;

- фінансовий облік обов'язковий для підприємства, управлінський облік - ні. Питання про те, чи вести на підприємстві управлінський облік, вирішує сама організація. Збір і обробка інформації для управління вважаються доцільними, якщо її цінність для управління вища за витрати на отримання відповідних даних;

- фінансовий облік охоплює всі господарські операції підприємства, але це - облік факту, прогностичні величини бухгалтерський облік не включає. Управлінський облік - це головним чином облік витрат і результатів, виявлення відхилень від оптимального використання господарських засобів. Обидва різновиди обліку для управління включають розрахункові, очікувані, прогностичні, планові величини;

- фінансовий облік повинен здійснюватися відповідно до нормативних документів законодавства України і органів, яким надано право регулювати бухгалтерський облік. За порушення методології фінансового обліку передбачена відповідальність згідно із законом. Методологія управлінського обліку державними органами та законодавством не регламентується. Управлінський облік ведуть за правилами, встановленими самою організацією, враховували специфіку її діяльності, особливості рішення тих або інших управлінських завдань;

- користувачами інформації фінансового обліку та звітності є в основному власники, кредитори, інвестори, податкові органи, позабюджетні

фонди, органи державної влади, тобто зовнішні споживачі. Персонально їх склад невідомий підприємству і всім надаються одні й ті ж дані, що містяться у фінансовій звітності. Інформація управлінського обліку призначена для керівників підприємства (менеджерів) різного рівня повноважень і відповідальності. Природно, кожному з них необхідний індивідуальний перелік облікових даних для управління, що відповідає його правам і обов'язкам;

- фінансовий облік ведеться в цілому по підприємству, розглядає його як єдиний господарський комплекс. Витрати і результати діяльності, розрахунки з постачальниками і покупцями, податки та інші обов'язкові платежі, резерви й цільові надходження враховують в узагальнених по організації сумах, не підрозділяючи їх за видами діяльності, структурним підрозділам і т.п. Управлінський облік ведеться за секторами ринку, місцями формування витрат, центрами відповідальності, причинами та винуватцями відхилень і лише в разі необхідності узагальнюється в цілому по підприємству.

- різні не тільки зміст, але й періодичність, терміни представлення звітності. У фінансовому обліку звітність може бути складена за підсумком за місяць, квартал, рік, час її надання - через декілька днів, тижнів, місяців. В управлінському обліку періодичність представлення відповідних даних - щоденна, тижнева, місячна. Частина звітних даних формується у міру потреби в них або до певного, наперед встановленого терміну;

- інформація фінансового обліку характеризує результат фактів і господарських операцій, що відбулися, за минулий період, відображає їх за принципом "як це було". Дані управлінського обліку орієнтуються на рішення "як це повинне бути" і контроль виконання ухваленого рішення. Облік фактичних величин для управлінського обліку теж важливий, але в основному як база для ухвалення рішень і аналізу їх ефективності. Оскільки управлінський облік не відміняє фінансовий, він користується його інформацією про фактичні витрати та результати діяльності, зміну вартості

активів і джерел їх формування, боргові зобов'язання тощо;

- різними можуть бути вимоги до точності показників фінансового й управлінського обліку. Дані фінансового обліку повинні бути досить точними, інакше зовнішні користувачі поставляться з недовірою до змісту бухгалтерської звітності. В управлінському обліку допустимі приблизні оцінки, імовірні розрахунки, орієнтовні показники. Тут точність може не виконувати вирішальної ролі, а першорядне значення має швидкість отримання інформації для управління, її багатоваріантність, зручність користування (таблиця 1.1).

Врешті-решт, управлінський облік, на відміну від фінансового, - облік не фактичної величини майна, витрат і доходів, стану розрахунків і зобов'язань, а облік чинників, обставин і умов, що впливають на виробничо-господарську та

Таблиця 1.1 - Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку

Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
Головні споживачі	Менеджери та зовнішні споживачі	Менеджери різних рівнів у компанії
Регламентация	Загальноприйняті принципи (стандарти) та нормативні акти	Методи і принципи вибираються підприємством самостійно
Використання вимірників	Єдиний грошовий вимірювач	Різні вимірники та якісні характеристики
Об'єкт аналізу	Господарська одиниця в цілому	Сегменти діяльності (структурні підрозділи, центри, ін.)
Періодичність складання звітів	Регулярно, як правило, річний і квартальний інтервали	Змінний інтервал, оперативна інформація
Спрямованість	Оцінка минулого	На майбутнє (прогнозування)
Відвертість даних	Більшість даних доступна всім	Комерційна таємниця

фінансову діяльність організації. Його мета - дати інформацію для ухвалення рішень з управління економікою підприємства та перевірити ефективність виконання ухвалених рішень.