**Організація управлінського обліку в системі контролінгу**

Управлінський облік виник у країнах з ринковою економікою в інтересах внутрішніх користувачів інформації. Він складається із систематичного обліку, який розвиває традиційні способи бухгалтерської інформації, і проблемного обліку, що дозволяє виробити дійові управлінські рішення.

До цього часу в економічній літературі ще не сформувалася єдина думка щодо визначення суті управлінського обліку. Проте найбільш зрозумілими і вдалими можна вважати такі його тлумачення.

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

Управлінський облік — 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.

До недавнього часу у нас розвивався лише фінансовий облік, а з управлінського обліку використовувалися деякі фрагменти — облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості готової продукції, техніко — економічне планування, аналіз господарської діяльності.

Особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань висувається нове завдання — забезпечення потреб користувачів у такій інформації, яка носить адресний характер, а також орієнтація на детальний облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції з метою пошуків резервів для зниження витрат на одиницю продукції.

Інформація управлінського обліку орієнтована на задоволення потреб як поточного, так і стратегічного управління, на оптимізацію використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності внутрішніх господарських підрозділів підприємств та організацій, а також роботи працівників апарату управління, особливо менеджерів. Це вказує на те, що управлінський облік, як справедливо зазначає вітчизняний учений Голов С. Ф., є складовою частиною процесу управління. Він надає інформацію, важливу для:

* — визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації;
* — контролювання її поточної діяльності;
* — оптимізації використання ресурсів;
* — оцінки ефективності діяльності;
* — зниження суб'єктивності в процесі прийняття рішень. Управлінський облік повинен забезпечити для адміністрації

таку інформацію, яка дозволяє:

* — приймати управлінські рішення з урахуванням їх економічних наслідків, контролювати витрати у зіставленні з нормами;
* — формувати економічну стратегію;
* — оцінювати формування собівартості і прибутку протягом місяця;
* — оцінювати витрати в розрізі структурних підрозділів підприємства;
* — приймати рішення щодо окупності програм, калькуляції собівартості продукції, окупності і ефективності ремонтів, використання ресурсів.

Управлінський облік не регламентується і його організація та методологія залежить від потреб системи управління, тому для проектування підсистеми управлінського обліку необхідно вивчити запити управлінських служб. Як правило, управлінський облік доцільно організовувати на великих та середніх підприємствах, які мають складну структуру, значну номенклатуру виробів, сировини, матеріалів, напівфабрикатів, складний технологічний процес тощо.

Для розвитку управлінського обліку в Україні необхідні деякі передумови :

По-перше, формування ринкової інфраструктури, приватизація підприємств, ринковий механізм ціноутворення закономірно викликають необхідність розробки системи формування собівартості продукції. Рахувати витрати на виробництво потрібно не наприкінці місяця, коли вже неможливо вплинути на них,- а на початку місяця на основі норм. Протягом місяця фіксуються відхилення від норм з виявленням причин і винуватців в розрізі окремих структурних підрозділів з метою їх аналізу і прийняття оперативних рішень щодо формування собівартості продукції.

По-друге, конкуренція між товаровиробниками, яка здійснюється в ціновій формі або в нецінових формах, вимагає постійної уваги до пошуку резервів зниження собівартості. За всіх інших рівних умов у конкурентній боротьбі виграє той, в кого нижче собівартість. З іншого боку, виникає необхідність організувати облік реалізації продукції по географічних районах, сегментах ринку, групах покупців, стежити за становищем на ринку конкурентів тощо. Це означає, що виробництво та збут продукції організується на основі маркетингових досліджень. Бухгалтерський облік включає ряд нових об'єктів спостереження і тому розширюються його межі. Поява управлінського обліку в значній мірі обумовлена ускладненням зовнішнього середовища і необхідністю врахування його змін.

По-третє, в ринковій економіці діє комерційна таємниця, яка пов'язана з засекречуванням певної інформації. Не становлять комерційної таємниці:

— установчі (засновницькі) документна

* — державна звітність;
* — дані про податки і платежі та правильність їх нарахування;
* — чисельність працюючих та їх заробітна плата;
* — дані про забруднення навколишнього середовища, недотримання безпечних умов праці тощо;
* — документи про платоспроможність;
* — відомості, що підлягають оголошенню відповідно до чинного законодавства.

З цього переліку виходить, що всі інші дані, що характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства, не підлягають розголошенню і складають комерційну таємницю.

Враховуючи те, що управлінський облік направлений на контроль за формуванням собівартості і калькулювання продукції, його дані є комерційною таємницею, розголошення яких може нанести шкоду.

По-четверте, розвиток теорії і практики обліку дає можливість відокремити управлінський облік від фінансового. Система обліку Витрат на виробництво дає можливість організувати аналітичний облік паралельно за багатьма ознаками:

* — за елементами;
* — за статтями;
* — за центрами витрат;
* — за сферами відповідальності;
* — за процесами виробництва;
* — за видами продукції;
* — за нормами витрат, відхиленнями від норм і змінами норм;
* — за частками витрат окремих цехів у собівартості окремих видів продукції;
* — за змінами;
* — за бригадами.

Отже, передумови виникнення управлінського обліку були в певній мірі закладені в систематичному обліку, який формувався в Україні до цього часу. Разом з тим формування ринкової інфраструктури робить необхідним відокремлення управлінського обліку в окрему галузь системи бухгалтерського обліку.

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 для потреб внутрішньогосподарського обліку необхідно залучати дані (показники) бізнес-плану, а також нормативну інформацію.

Крім того, у побудові внутрішньогосподарського обліку бере участь також різна технологічна, маркетингова й інша інформація, Яка може впливати на оптимізацію управлінських рішень щодо скорочення затрат, збільшення доходів, одержання додаткового прибутку або зменшення збитків.

А це означає, що поняття "внутрішньогосподарський облік" значно ширше, ніж просто бухгалтерський облік.

Згідно з нашими переконаннями, управлінський облік, незважаючи на його назву, чи то виробничий облік, чи внутрішньогосподарський, — це досить вагома складова комплексної системи бухгалтерського обліку, яка набуває все більшого поширення і практичного застосування.

Управлінський облік має зв'язки з рядом інших наук — фінансовим обліком, менеджментом, математикою, аналізом господарської діяльності, фінансами, статистикою, технологією, інженерною справою.

Виходячи з ролі і значення управлінського обліку в системі бухгалтерського обліку в цілому можна виділити такі найбільш суттєві його ознаки:

* — підпорядкування методології обліку запитам управлінської системи;
* — забезпечення внутрішніх потреб підприємства в інформації;
* — обмеження об'єктів обліку витратами на • виробництво і калькулюванням собівартості продукції;
* — конфіденційність.

Управлінський облік організовується в такому порядку, щоб повністю задовольнити потреби управління в інформації щодо формування собівартості і визначення рентабельності окремих видів продукції.

Інформація про собівартість продукції є конфіденційною, і вона призначена для службового користування без права розголошення.

Предметом управлінського обліку є контроль за формуванням собівартості продукції в розрізі центрів витрат і сфер відповідальності і визначення рентабельності та пошук резервів зниження витрат і зростання прибутку.

Метою управлінського обліку є мінімізація витрат на виробництво продукції і отримання максимально можливого рівня рентабельності або норми прибутку.

Управлінський облік є вихідним елементом системи контролінгу, оскільки забезпечує службу контролінгу вичерпною достовірною та необхідною інформацією щодо витрат на виробництво І калькулювання собівартості продукції на всіх стадіях виробничого процесу, що дає змогу здійснювати підготовку виважених управлінських рішень на підставі такої інформації.

Основними завданнями управлінського обліку, на його думку, є:

* • складання кошторисів на виробництво продукції;
* • облік витрат на виробництво паралельно за багатьма напрямами (цех, дільниця, 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.

Управлінський облік використовує у своєму дослідженні різноманітні методи обліку затрат. Існуючі методи управлінського обліку можна класифікувати за різними ознаками, а саме: за об'єктами обліку, за повнотою включення до складу собівартості, за інтерпретацією поняття затрат, за характером даних.

За об'єктами обліку затрат розрізняють такі системи управлінського обліку як облік за видами затрат, облік за центрами затрат та облік, диференційований за базами розподілу затрат.

За повнотою включення до складу собівартості вирізняють облік за повною собівартістю та облік за неповною (вкороченою) собівартістю або облік за змінними витратами.

За інтерпретацією поняття затрат управлінський облік поділяють на облік за фактичною собівартістю, облік за нормативною собівартістю та облік за плановою собівартістю.

За характером даних є системи управлінського обліку, які містять, з однієї сторони, дані про минуле, про сучасне та майбутнє, а з другої — дані для контролю, оперативного управління та планування.

Слід зазначити, що системи управлінського обліку можуть поєднувати в собі різні ознаки. Так, облік за видами затрат, облік за центрами затрат та облік, диференційований за базами розподілу затрат може здійснюватись як за повною собівартістю, так і за неповною (вкороченою) собівартістю. Останні різновиди управлінського обліку можуть містити інформацію як в частині фактичної собівартості, так і нормативної та планової, а ті, у свою чергу, охарактеризувати дані про минуле, сучасне, майбутнє та використовувати їх з метою контролю, оперативного управління планування.