

МЕТОДОЛОГІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті розглянуто та визначено необхідність застосування особливості та достоїнство управлінського обліку, запропоновано шляхи ефективного його впровадження на підприємствах різних форм власності. Наведено ефективні засоби автоматизації управлінського обліку та обґрунтовано структуру управлінських звітів.

The paper considers and defines the need for features and advantage of management accounting, the ways of its effective implementation in enterprises of different ownership. An effective means of automation of management accounting and the structure of management reports.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Господарська діяльність в умовах процесів глобалізації, інтеграції та автоматизації, висувають нові вимоги до системи управління. Вона повинна забезпечувати економічну самостійність, конкурентоспроможність та стійке фінансове становище на ринку.

Виконання поставленого завдання стає неможливим без вдосконалення перш за все системи управління витратами та собівартості продукції. Тому впровадження управлінського обліку на підприємствах, дозволить забезпечити ефективне використання облікової інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Дослідженню проблемних питань управлінського обліку присвячено багато праць як вітчизняних, так і зарубіжних науковців, серед яких: Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, Д. Мідлтон, Е. Майер та інші. Учені здійснили вагомий науковий внесок у розвиток теорії і практики концепцій управлінського обліку.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В економічній літературі, де розглядаються концепції управлінського обліку, як правило, порівнюються точки зору різних вчених на ці чи інші питання без урахування часу, коли певна точка зору була висловлена. Разом з тим управлінський облік як соціально-економічне явище постійно розвивається: розширюються його функції, збільшується набір вирішуваних ним завдань, різноманітніше стають вживані ним методи.

Тому дискусійними залишаються питання стосовно необхідності управлінського обліку, методики ефективного його запровадження та аналіз результатів застосування.

Постановка завдання. Метою статті є обґрунтування методів запровадження управлінського обліку на підприємства України та аналіз ефективності його застосування.

Виклад основного матеріалу дослідження. На будь-якому підприємстві існують два обов'язкові види обліку: бухгалтерський і податковий. Хоча вони тісно взаємопов'язані, між ними є відмінності, обумовлені застосуванням різних нормативних джерел. Результати бухгалтерського і податкового обліку – фінансова звітність і податкові декларації – доступні як для керівництва підприємства, так і для сторонніх користувачів.

Але існує ще й третій вид обліку – управлінський. Це система збору та аналізу даних про фінансово-господарську діяльність компанії, орієнтована на потреби вищого керівництва і власників компанії (збільшення прибутку). Результати цього обліку призначені тільки для внутрішнього користування. Кожна компанія розробляє систему управлінського обліку, виходячи із власних потреб і специфіки роботи. Одні керівники вважають за краще бачити докладні форми звітності, інші вимагають, щоб уся необхідна інформація уміщалася на одному листі. У будь-якому випадку перш ніж починати, необхідно визначитися з формами

звітності. Адже систему будь-якого обліку треба будувати залежно від того, яку саме інформацію в результаті ви хочете побачити у звітності.

Для ефективного ведення управлінського обліку потрібно:

- забезпечити фахівців усією необхідною інформацією, у тому числі конфіденційною, оскільки при неповному володінні інформацією управлінський облік втрачає будь-який сенс;
- розробити специфічну для кожного підприємства методологію. Така методологія повинна включати параметри управлінського обліку (напрями, статті доходів і витрат, розподіл загальних для всіх витрат), облікову політику, формати звітності, процедури отримання інформації. При розробці методології потрібно пам'ятати, що в управлінському обліку економічна суть операції вища від її юридичної форми. Крім того, в оперативному обліку іноді допустимо використовувати документально не підтверджену інформацію.

Принципи, на яких базуватиметься система управлінського обліку:

1. Правила управлінського обліку, на відміну від бухгалтерського і податкового, установлює сама компанія.
2. Творців управлінського обліку компанія вибирає сама. Це означає, що можна обійтися своїми силами – розробку уніфікації та регламентації обліку і внутрішньої звітності, внутрішньофірмових єдиних методів і стандартів ведення обліку, поетапну технологію його впровадження на підприємстві доручити фінансовому директору або фінансово-економічній службі. А можна залучити висококваліфікованих фахівців, які мають відповідний досвід і поєднують його зі знаннями в галузі фінансового аналізу, бухгалтерського обліку, системи оподаткування, інформатики. Дуже важливо, щоб керівництво було зацікавлене в кінцевому результаті, а менеджери вищої ланки брали участь у процесі розробки і впровадження на підприємстві управлінського обліку.
3. Уся інформація повинна бути орієнтована на керівництво.
4. При розробці системи управлінського обліку необхідно взяти до уваги те, що такий облік – не самоціль, а інструмент для вирішення конкретних завдань підприємства.

Класичними функціями управлінського обліку є: облік; аналіз; планування; контроль.

Будь-яка система управління, з одного боку, складається з об'єктів управління, а з другого являє собою сукупність управлінських функцій, спрямованих на ці об'єкти.

Об'єктами управління (тобто об'єктами управлінського обліку), як правило, виступають:

- структурні одиниці (підрозділи, проекти, підприємства тощо);
- ресурси підприємства (основні засоби, запаси, товари, персонал, кошти тощо);
- бізнес-процеси (послідовні, цілеспрямовані та регламентовані дії, які перетворюють ресурси на результати);
- ключові показники ефективності діяльності підприємства.

Для досягнення позитивних результатів у поставленні управлінського обліку необхідно звернути увагу на спосіб автоматизації такого обліку, на створення служби яка займеться управлінським обліком та розробкою структури управлінських звітів [1, с.230].

Усі програми, що автоматизують управлінський облік і формування управлінської звітності, умовно можна поділити на 5 груп. Кожна з них має свої переваги і свої недоліки (табл. 1).

Для того щоб визначитися з відділом управлінського обліку та його структурою, потрібно вибрати один із декількох варіантів взаємодії управлінського і бухгалтерського обліку.

Річ у тому, що обидва ці види обліку знаходяться в одному інформаційному полі, але їх взаємозв'язок може бути різним, наприклад:

1-й варіант – управлінський облік являє собою комплексну систему, що включає також і бухгалтерський облік. Принцип ведення: облік ведеться на основі первинних документів.

Таблиця 1

Засоби автоматизації управлінського обліку

№ п/п	Спосіб автоматизації обліку	Позитивні сторони	Негативні сторони
1	2	3	4
1	Електронні таблиці Excel	Не вимагає затрат на придбання програмного забезпечення - ПЗ (входить до пакету програм Microsoft Office), немає необхідності навчати персонал роботі на цьому ПЗ. Широкі можливості форматування звітів, побудови будь-яких графіків	Велика імовірність появи в розрахунках помилок, мимовільного видалення даних. «Напівавтоматизований» режим роботи. Для отримання консолідованої звітності потрібно досить багато часу для зведення даних. Закладена архітектура у файлах Excel не дозволяє отримувати звіти за будь-який період часу
2	Програми бухгалтерського обліку, що суміщають у собі функції з ведення управлінського обліку	При вдалій настройці дозволяють заощадити час на введення операцій, оскільки дані, унесені бухгалтером, потрапляють і до управлінської звітності	Несумісність бухгалтерських даних із даними управлінської звітності. Складнощі у впровадженні та технічному супроводженні. Великі затрати ресурсів у випадку, якщо знадобиться змінити структуру програми
3	Власні розробки	При досить високій кваліфікації фахівців АСУ і фінансових менеджерів висока імовірність отримати програму автоматизації управлінського обліку, яка відповідатиме всім вимогам. Можливість безболісної зміни структури системи	Буде потрібен певний час для розробки. Необхідно постійно здійснювати підтримку і настройку програмного продукту. Велика імовірність виявлення помилок у створеній програмі
4	ERP-системи	Широкі можливості для автоматизації всіх процесів підприємства	Дорожнеча, довгий строк упровадження, великі складнощі у зміні впровадженої архітектури системи
5	Звичайна програма для ведення бухгалтерського обліку, самостійно настроєна під управлінський облік	Невисока ціна, упровадження за короткий проміжок часу, відповідає всім необхідним вимогам	Доведеться залучати сторонніх фахівців для істотної зміни структури системи

Бухгалтер, роблячи проведення в бухгалтерському обліку, присвоює кожній операції додаткові аналітичні коди, які дозволяють потім розподіляти цю інформацію в податковому обліку, в управлінському обліку та у фінансовому обліку за МСФЗ. За даними бухгалтерського обліку за допомогою коригувань і мепінгу проведенень (перетворення даних з однієї форми на іншу) формуються облікові дані для податкового обліку та фінансового обліку за МСФЗ. І вже потім на основі обліку за МСФЗ формуються дані управлінського обліку, з додаванням самостійних операцій, яких немає в бухгалтерському обліку.

Цей варіант потребує меншої кількості співробітників, але дорогих програмних продуктів;

2-й варіант – паралельне і майже незалежне один від одного ведення обліку. Тобто одна і та ж операція реєструється в системі обліку двічі: один раз – для цілей бухгалтерського і податкового обліку, другий – для цілей управлінського обліку. Цей варіант неефективний з позиції трудових затрат, проте процедура дублювання підвищує надійність інформації;

3-й варіант – частина даних у бухгалтерському та управлінському обліку збігаються, проте в цілому це різні системи.

Залежно від того, кому буде делеговано роль головного фінансового контролера компанії, вибирається місце ведення управлінського обліку: бухгалтерія або фінансова служба.

Команда з поставлення управлінського обліку повинна складатися з фінансиста, фахівця з інформаційних технологій, фахівця з виробничих технологій. Програма, у якій вестиметься управлінський облік, повинна бути інтегрована із системою бухгалтерського обліку. Відповідно вся фінансова інформація, що використовується в управлінському обліку, повинна надходити з бухгалтерської системи до управлінської системи автоматично. Що дасть змогу уникнути додаткових витрат і помилок.

Принциповою особливістю і достоїнством управлінського обліку є його оперативність, яка дозволяє аналізувати баланс компанії щодня. Адже отримані в кінці кварталу звітні дані вже не можуть вплинути на прийняті в поточній діяльності рішення і є непотрібними. Тому надмірно ускладнювати й деталізувати форми звітності не варто.

Неможливо в одному документі побачити «все відразу і про все». Затрати на розробку та подальшу експлуатацію облікової системи не повинні перевищувати економічну вигоду від її впровадження. Застосувавши знамените правило Парето (80/20, тобто 80% результату досягається за рахунок 20% зусиль, а решта 80% зусиль дають лише 20% результату), можна стверджувати, що 80% корисної інформації дають 20% статей обліку. Тому необхідно ретельно визначитися, яку саме і наскільки деталізовану інформацію потрібно відобразити у звітах [2, с.16].

Внутрішня управлінська звітність повинна бути:

- оперативною, короткою (але достатньою) і корисною, тобто поданою саме тоді, коли вона необхідна для прийняття конкретних управлінських рішень, і без зайвої інформації, щоб можна було оперативно оцінити її зміст;
- доцільною, точною (достовірною) та об'єктивною (тобто відповідати меті, для якої вона була підготовлена);
- адресною та зрозумілою, тобто конкретний відповідальний менеджер повинен отримувати звітність, що містить ту інформацію, у якій зацікавлений саме він;
- порівнянною з іншими звітами та аналітичною. Тобто керівник повинен мати можливість проаналізувати звітність, затративши на це мінімум часу.

Внутрішня звітність повинна забезпечити швидке визначення фактичних показників і результатів, їх відхилень від планів та кошторисів, оцінку недоліків і вибір варіантів їх усунення. Водночас система звітності повинна бути однаковою (для можливості консолідації), але мати достатню гнучкість, щоб можна було групувати інформацію для різних центрів відповідальності [3, с.31].

Частота подання звітів може бути різною, це залежить від можливості приймати рішення на підставі таких звітів. Внутрішні звіти можуть бути регулярними (річні, квартальні, місячні, щотижневі, щоденні), а можуть подаватися тільки у випадках якихось відхилень.

Зведена звітність усіх підрозділів передається фінансовому директору для включення основних показників кожного підрозділу до комплексного (консолідованого) загального фінансового звіту, який складається по підприємству в цілому за прийнятий в компанії звітний період (місяць, квартал, півріччя) і подається власникам. Комплексні звіти містять інформацію про доходи та витрати за центрами відповідальності, про рентабельність, про використання ресурсів та інші показники для загальної оцінки й контролю.

Як правило, це основні звіти: баланс; звіт про прибуток і збитки; звіт про рух грошових коштів [4, с.319].

На підставі цих звітів приймаються стратегічні рішення та контролюється діяльність компанії (рис. 1).

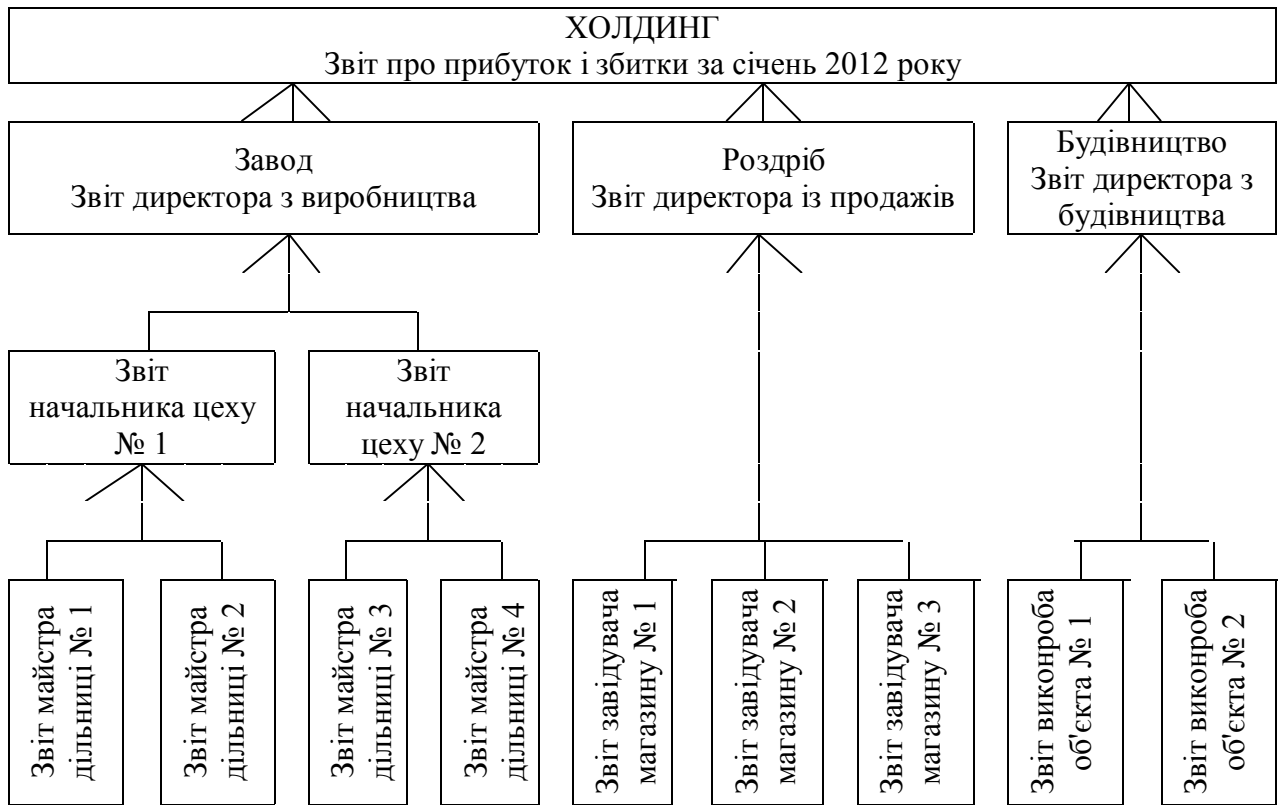


Рис. 1. Агрегування звітності

Окрім оперативних, поточних, зведених і комплексних звітів можуть бути розроблені форми тематичних звітів за ключовими показниками підприємства. Такі звіти можуть подаватися як зі встановленою періодичністю, так і в міру виникнення відхилень (табл. 2).

Таблиця 2

Ключові показники для підготовки звітів

Типи ключових показників	Критерії ефективності	Ключові показники діяльності підприємства
1	2	3
Показники, що характеризують ефективність бізнесу в цілому	Задоволеність власників	Рентабельність активів, рентабельність грошового потоку, вартість компанії
	Задоволеність клієнтів	Кількість претензій від клієнтів, кількість постійних клієнтів, плинність клієнтів
	Задоволеність та ефективність персоналу	Продуктивність праці одного співробітника, плинність кадрів
Показники, що характеризують ефективність окремих бізнес-процесів і напрямів	Ефективність закупівель	Час проходження товарів, індекс якості закупівель, недоставки за замовленнями
	Ефективність зберігання і переміщення товарів	Швидкість товарного обороту, вартість втрат при зберіганні, вартість втрат при перевезенні
	Ефективність виробництва	Обсяг виробництва, номенклатура виробництва, якісні показники випуску, частка втрат від браку, обсяги виконаної роботи, величина та структура собівартості

1	2	3
	Ефективність продажів	Обсяги продажів, обсяги грошових надходжень, стан дебіторської заборгованості, затрати на реалізацію, частка знижки у продажах, середній рівень націнки, рентабельність продажів, охоплення клієнтської бази
	Ефективність нових розробок	Тривалість життєвого циклу нового продукту, кількість нових продуктів у розробці
	Фінансові показники	Ліквідність, рентабельність, оборотність, операційний важіль

Ці ж показники забезпечать організацію бюджетування на підприємстві, що являє механізм розподілу ресурсів, їх планування, фактичного аналізу, оцінки та контролю.

Дуже багато залежить від фінансової структури підприємства. Чим якісніше вона буде сформована на початковому етапі, тим із меншими затратами буде впроваджена і тим більший ефект принесе, допомагаючи нам у подальшому побудувати систему бюджетування компанії [5, с.35].

Узагалі управлінський облік і система бюджетування – тісно пов'язані. Тільки після отримання звітів про фактичні події можна приступати до планування бюджету. Тому два процеси повинні відбуватись паралельно: будується фінансова структура компанії з виділенням центрів фінансової відповідальності й одночасно з нею повинна розроблятися і бюджетна структура з деталізацією бізнес-напрямів, структур бюджетів та їх статей, щоб у результаті керівництво могло, аналізуючи суміщені дані управлінського та бюджетного обліку, тримати руку на пульсі компанії.

Висновки і перспективи подальших розробок. У тому чи іншому вигляді управлінський облік існує на кожному підприємстві. Будь-який керівник щодня приймає рішення, які ґрунтуються не на інформації з бухгалтерської звітності, а на різних оперативних даних (довідках, звітах, службових записках, що надходять із відділів продажів, закупівель, від виробників, логістів та ін.). Це досить важко – зібрати інформацію воедино «з аркуша». Крім того, трапляється, що в цілях оптимізації компанія розбивається на декілька юридичних осіб з окремими програмними базами. І тоді з різних місць надходять «струмочки» інформації, які потрібно скласти в один інформаційний потік. Тому у підсумку керівництво розуміє, що треба створювати систему управлінського обліку, яка дозволить бачити реальну картину стану підприємства, отримувати достовірні оперативні дані. При цьому чим менше інформація, що міститься в бухгалтерському обліку, відповідає реальному стану бізнесу на цей момент, тим важливішою є роль управлінського обліку у прийнятті рішень.

Список використаної літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [підруч.] / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Житомир, 2002. – 480с.
2. Матвієнко Г. Визначаємо структуру управлінських звітів / Г. Матвієнко // Баланс. – 2010. – № 80. – С. 16.
3. Матвієнко Г. Внутрішня управлінська звітність / Г. Матвієнко // Баланс. – 2011. – № 15. – С. 31.
4. Голов С. Ф. Управленческий учёт / С. Ф. Голов. – Харьков: Фактор, 2009. – 784 с.
5. Белоусова І. Управлінський облік на підприємстві / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 35.

Прийнято до друку 06.08.2012