УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В УКРАЇНІ:

РЕАЛЬНІСТЬ СЬОГОДЕННЯ

“Вісник податкової служби України”

N 17, від 27 квітня 2004 р.

Ірина Колос, Юлія Гродецька

Київський національний університет технологій та дизайну

НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ

[ЗАКОН УКРАЇНИ](\\\\Dinai_Ref_Hlink\\453\\1207\\1)

[№ 334/94-В](\\\\Dinai_Ref_Hlink\\453\\1207\\1)Р — від 28.12.94 р. «Про оподаткування прибутку підприємств» (у редакції [Закону України від 22.05.97 р. № 283/97-В](file:///\\Dinai_Ref_Hlink\1745\16591\86)Р, зі змінами та доповненнями, надруковано у «Віснику» № 6/2003);

№ 996-ХІV — від 16.07.99 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями)

ПОСТАНОВА ВЕРХОВНОЇ РАДИ УКРАЇНИ № 1545-ХІІ — від 12.09.91 р. «Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства Союзу РСР»

НАКАЗИ МІНФІНУ УКРАЇНИ

№ 87 — від 31.03.99 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (зареєстровано в Мін’юсті України 21.06.99 р. за № 391/3684, зі змінами та доповненнями, за текстом — ПБО 1);

№ 87 — від 31.03.99 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» (зареєстровано в Мін’юсті України 21.06.99 р. за № 396/3689, зі змінами та доповненнями, за текстом — ПБО 2);

№ 87 — від 31.03.99 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» (зареєстровано в Мін’юсті України 21.06.99 р. за № 397/3690, зі змінами та доповненнями, за текстом — ПБО 3);

№ 87 — від 31.03.99 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів» (зареєстровано в Мін’юсті України 21.06.99 р. за № 398/3691, зі змінами та доповненнями, за текстом — ПБО 4);

№ 87 — від 31.03.99 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал» (зареєстровано в Мін’юсті України 21.06.99 р. за № 399/3692, зі змінами та доповненнями, за текстом — ПБО 5);

№ 99 — від 16.05.96 р. «Про затвердження Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих i використаних довіреностей на одержання цінностей» (зареєстровано в Мін’юсті України 12.06.96 р. за № 293/1318, зі змінами та доповненнями, за текстом — Інструкція № 99);

№ 137 — від 28.05.99 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок i зміни у фінансових звітах» (зареєстровано в Мін’юсті України 21.06.99 р. за № 392/3685, зі змінами та доповненнями, за текстом — ПБО 6);

№ 205 — від 28.04.2001 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» (зареєстровано в Мін’юсті України 21.05.2001 р. за № 433/5624, зі змінами та доповненнями, за текстом — ПБО 18);

№ 290 — від 29.11.99 р. «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (зареєстровано в Мін’юсті України 14.12.99 р. за № 860/4153, зі змінами та доповненнями, за текстом — ПБО 15);

№ 356 — від 29.12.2000 р. «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку»

У сучасних ринкових 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 менеджерами вищого та середнього рівнів управління, недостатньо лише інформації бухгалтерського обліку.

Дослідження з цієї проблеми набули значного поширення в країнах з розвиненою ринковою економікою в 70-ті роки минулого століття. Економісти-науковці (К. Друрі, Т. Скоун, Ч. Хорнгрен, Д. Фостер, Р. Ентоні та ін.) обгрунтували необхідність відокремлення управлінського обліку, його призначення, основні функції та методичні принципи організації й звернули увагу на те, що управлінський облік включає планування, складання бюджету, відображення фактичних даних в аналітичному i синтетичному обліку й у звітності, контроль, аналіз, а також підготовку інформації для прогнозування та прийняття правильних ситуаційних управлінських рішень.

В Україні розробленню вищезазначеної проблеми приділяється значна увага з боку вітчизняних дослідників М. Чумаченка, С. Го’лова, Л. Сухаревої та ін. Однак на практиці лише деякі вітчизняні підприємства застосовують систему управлінського обліку для ефективнішого вирішення питань i проблем ведення бізнесу. Основне пояснення цього — відсутність достатнього обсягу знань у керівництва. Водночас багато керівників не завжди усвідомлюють роль управлінського обліку в організації, недостатньо чітко розуміють поставлену мету i завдання.

Метою цієї публікації є теоретичне обгрунтування засад управлінського обліку, для чого слід вирішити такі основні завдання: визначити класифікаційні ознаки бухгалтерського обліку та провести характеристику управлінського обліку; обгрунтувати необхідність ведення управлінського обліку в сучасних умовах.

Бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, збереження та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, який ведеться підприємством згідно з чинним законодавством (п. 2 ст. 3 Закону № 996-ХІV) i є обов’язковим видом обліку. Метою бухгалтерського обліку є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття рішень. Методологічні засади ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентовано Законом № 996-ХІV i національними стандартами бухгалтерського обліку.

Відповідно до ст. 1 Закону № 996-ХІV внутрішньогосподарським (управлінським) обліком є система оброблення та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Для кращого сприйняття та розуміння сутності управлінського обліку слід розглянути його взаємозв’язок та відмінності стосовно бухгалтерського обліку (табл).

Порівняльна характеристика управлінського та бухгалтерського обліку

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Ознака порівняння** | **Управлінський облік** | **Бухгалтерський облік** |
| Мета обліку | Надання інформації для планування, прогнозування, управління, аналізу та контролю | Складання звітності для потреб зовнішніх користувачів |
| Користувачі інформації | Обмежене коло персоналу управління | Широке коло зовнішніх і внутрішніх користувачів |
| Ступінь доступності | Обмежується ступенем компетентності | Інформація не є комерційною таємницею |
| Обов’язковість ведення на підприємстві | Залежить від рішення керівництва | Регулюється Законом № 996-ХІV |
| Базова структура | Залежить від поставленої мети | Активи = Власний капітал + Зобов’язання |
| Принципи обліку | Обираються правила, які, на думку керівництва, більш корисні для прийняття рішень | Загальноприйняті норми, принципи, стандарти, вимоги чинного законодавства |
| Вид інформації | Доцільна, своєчасна, корисна, закрита, специфічна, імовірна, об’єктивна, суб’єктивна | Необхідна, об’єктивна, відкрита, стандартизована |
| Ступінь відповідальності за допущені помилки | Дисциплінарна відповідальність | Адміністративна відповідальність |
| Об’єкти обліку та звітності | Центри відповідальності, окремі продукти | Підприємство в цілому |
| Часовий інтервал | Поряд з фактичними даними оцінка на перспективу (прогноз) | Фіксація господарських фактів в обліку на період здійснення операцій або безпосередньо після їх закінчення |
| Точність наданої інформації | Багато приблизних оцінок | Досить точна, незначні відхилення у відображенні даних у межах визначеного рівня суттєвості |
| Вимірники в обліку | Грошові, натуральні, трудові, якісні | Грошові, натуральні |
| Документування | Перелік документів та їх форми визначаються підприємством виходячи з переліку управлінських рішень | Установлений перелік документів та їх форми офі-ційно затверджено Мінстатом України |
| Частота подання звітності | Залежить від потреб управління:за запитом керівництва — негайно;за потреби — щоденно, щотижня, щомісяця | Річна (деталізована) і квартальна (менш деталізована) |
| Групування витрат | За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат | За елементами витрат |

Процес управління передбачає своєчасне отримання керівництвом достовірної інформації, необхідної для прийняття раціональних рішень. Формування i подання такої інформації є головним завданням управлінського обліку. Іншими словами, управлінський облік є системою інформаційного забезпечення процесів планування та контролю на всіх рівнях управління: починаючи зі стратегії розвитку підприємства, що розробляється не на один рік керівництвом вищого та середнього рівнів управління, i закінчуючи оперативними планами (бюджетами), що складаються i контролюються на середньому i нижчому рівнях управління. Кінцева мета управлінського обліку — це допомога керівництву в досягненні поставлених стратегічних цілей підприємства, тоді як метою бухгалтерського обліку є надання різним категоріям користувачів інформації (насамперед зовнішнім користувачам — акціонерам, інвесторам, банкам, постачальникам, замовникам тощо виходячи з їх інформаційних потреб). В інформації, яку містять фінансові звіти, зацікавлене також керівництво, хоча воно має доступ до додаткової управлінської та фінансової інформації, що використовується у плануванні, під час прийняття управлінських рішень та у процесі їх контролю.

Інформація управлінського обліку охоплює всі стадії інформаційного потоку управлінського циклу: планування, визначення реалізації планів (контроль, зворотний зв’язок), інтерпретацію результатів, визначень та узагальнення базової інформації для прийняття певних управлінських рішень i орієнтована на внутрішнього користувача — конкретного керівника підприємства, служби, відділу або функціонального підрозділу. При цьому потреба керівника в інформації для прийняття раціональних управлінських рішень i контролю за їх виконанням залежатиме, по-перше, від функціональної галузі, в якій він спеціалізується, по-друге, від його положення в організаційній структурі підприємства.

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 i 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).

На відміну від бухгалтерського обліку, що ведеться відповідно до регламентованих принципів та правил, які встановлюються державними органами у вигляді стандартів, положень, інструкцій тощо i є обов’язковими для виконання, принципи та правила управлінського обліку обираються керівництвом i повинні бути найкориснішими під час прийняття управлінських рішень, що забезпечуються якісною інформацією.

Інформація для керівництва повинна бути: імовірною та своєчасною (краще швидко та вчасно надавати неповні дані з певною часткою ймовірності, ніж занадто пізно повну інформацію); доцільною та специфічною (відповідати потребам зацікавлених осіб та цілям, заради яких вона готується); закритою (доступ до інформації має обмежуватися керівником підприємства); неупередженою (подання інформації має бути нейтральним i не містити висновків, щоб не впливати на рішення). Як правило, інформація управлінського обліку є комерційною таємницею, оскільки відображає стратегію розвитку підприємства на майбутнє i тактику поточної діяльності.

Вимоги до бухгалтерської інформації визначено у ПБО 1. Відповідно до цих вимог інформація повинна бути дохідливою й розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами, доречною, а також надавати можливість користувачам порівняти фінансову звітність підприємства за різні періоди та різних підприємств. Така інформація є відкритою i міститься у фінансових звітах, формати яких стандартизовані та затверджені відповідними національними положеннями (ПБО 2, ПБО 3, ПБО 4, ПБО 5, ПБО 6).

Оскільки інформація, необхідна керівництву в процесі діяльності та вирішення проблем, має надаватися швидко, то вона буде не досить точною, а міститиме багато приблизних оцінок. Інформація бухгалтерського обліку має надаватися без будь-яких приблизних оцінок, допустимими є незначні відхилення лише в межах обгрунтованого рівня суттєвості. Крім грошових та натуральних вимірників, що використовуються в бухгалтерському обліку, в управлінському обліку інформація може бути подана також із застосуванням якісних вимірників.

Господарські операції та процеси, що відбулися протягом певного звітного періоду, в бухгалтерському обліку відображаються в первинних документах, перелік i форми яких офіційно затверджено наказами Міністерства статистики України. Натомість в управлінському обліку перелік документів, зміст i формати їх подання визначаються підприємством виходячи з переліку управлінських рішень та затверджуються керівником.

Частота подання управлінської звітності залежить від потреб управління. Для створення ефективної системи управлінської звітності потрібні такі ресурси: вихідні дані; форма та зміст системи звітності, узгоджені з керівництвом; метод накопичення та впорядкування інформації. Форма подання інформації має бути легкою для сприйняття користувачем i зорієнтована на те, що користувач знайомиться з питанням вперше. Регулярні й точні управлінські звіти дадуть керівництву необхідну інформацію для прийняття раціональних рішень, сприяючи таким чином успішному розвитку підприємства. Щодо фінансової звітності, то порядок i терміни подання встановлені чинним законодавством i підлягають обов’язковому виконанню.

Бухгалтерський облік дає можливість оцінити результати діяльності всього підприємства в цілому, тоді як управлінський облік — у межах окремих центрів відповідальності та залежно від мети надання управлінської інформації.

Розвиток управлінського обліку на сучасному етапі полягає в поєднанні таких функцій, як планування, облік, контроль i аналіз. Результатом такого поєднання має бути система інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, обслуговувати яку повинен управлінський облік.

Управлінська інформація дає можливість керівництву приймати більш ефективні рішення. Поточні рішення приймаються з урахуванням загального стану економіки та наявності ресурсів й можливостей підприємства на даний відрізок часу, але на ці рішення значно впливає якість довгострокових рішень, причому довгострокові рішення важко змінити (за певних умов вони не підлягають зміні), а поточні рішення можна змінювати, i доволі часто. Таким чином, необхідність запровадження управлінського обліку на підприємстві пояснюється тим, що він 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 i 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 i визначати центри, в яких виникли відхилення, з метою проведення коригування (здійснювати коригувальні дії).

Діюча система управлінського обліку обов’язково повинна містити такі основні елементи:

центри відповідальності;

контрольовані показники;

первинні документи управлінського обліку;

облікові регістри для групування даних;

форми управлінської звітності;

облікові процедури збору, оброблення i представлення інформації користувачам.

Організація обліку за центрами відповідальності дає змогу визначати результати діяльності лінійних керівників, оперативно відслідковувати відхилення фактичних значень показників від цільових i виявляти причини їх відхилення.

Для того щоб дані управлінського обліку формувалися цілеспрямовано, слід чітко визначити склад контрольованих показників за центрами відповідальності. Слід вибрати коефіцієнти та скласти таблиці ключових показників, які забезпечать базу для ефективнішого управління бізнесом. Залежно від потреб керівництва управлінський облік може формувати показники як для всіх рівнів управління підприємством, так i для будь-якого окремого рівня.

Найважливішою вимогою для ефективного функціонування системи управлінського обліку в організації є її регламентне забезпечення. В процесі запровадження управлінського обліку має бути розроблено Положення з управлінського обліку i звітності або виділено окремий розділ в наказі про облікову політику підприємства.