БУХГАЛТЕР-КЕРМАНИЧ.

Управлінський облік і бухгалтер — єдність чи несумісність?

«Все для бухгалтера в торгівлі»

N 28, від 11 липня 2005 р.

Юлія Бакун

випусковий редактор, к.е.н.

**Управлінський облік ми обговорювали вже не один раз, але це мало фрагментарний характер. А бухгалтери-практики мають багато запитань щодо засад управлінського обліку. Саме на ці запитання ми й спробуємо дати відповіді.**

ЩО ТАКЕ УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК?

Назва цього обліку говорить сама за себе: зібрана інформація слугує для прийняття управлінських рішень керівниками підприємства. У класичному варіанті метою такого обліку є оптимізація витрат виробництва. Але сьогодні його функції значно розширилися, поміж іншим, він покликаний забезпечувати управлінську ланку необхідною інформацією, як ретроспективною, так і прогнозною.

Тут бухгалтери, як правило, ставлять таке запитання: чому керівник не може користуватися таким результатом бухгалтерського обліку як фінансова звітність? Відповідь є простою: даних фінансової звітності недостатньо, тому що:

* ***по-перше,*** вони мають ретроспективний характер, відповідно прогнози у фінансовій звітності не відображаються;
* ***по-друге,*** звітність складається не так часто, як того потребує управління підприємством;
* ***по-третє,*** ці дані не є комерційною таємницею, отже, у такій звітності розкривається не вся потрібна для управління інформація.

Дані управлінського обліку становлять комерційну таємницю підприємства.

А ЧОМУ САМЕ Я?

Цим запитанням бухгалтери, а особливо головні, переймаються завжди, коли керівництво вимагає від них управлінської інформації.

Передусім зазначимо, що право керівника самостійно визначати потребу управлінського обліку, його форми та суб'єктів передбачене **Законом про бухоблік.** Крім того, у кваліфікаційних характеристиках головного бухгалтера[[1]](#footnote-1) прямо передбачено такий обов'язок як розроблення системи та форм управлінського обліку.

Таким чином, для того щоб організувати управлінський облік на підприємстві, слід виконати такі дії.

1.Зафіксувати в наказі факт ведення управлінського обліку. Досить часто відповідний пункт є в наказі про облікову політику. З вимог **Закону про бухоблік** випливає, що управлінський облік не є елементом облікової політики, яка спрямована на складання ***фінансової звітності.*** На думку автора, організацію управлінського обліку доцільно передбачити в ***окремому наказі,*** адже наказом про облікову політику можуть скористатися аудитори або представники податкових органів. Отже, вони можуть побачити інформацію щодо управлінського обліку.

ТОВ «Паритет»

Наказ

(фрагмент)

 N 2 від 01.01.2000 р.м. Київ

**Про ведення управлінського обліку**

<…>

2. Обов'язки з організації ведення управлінського обліку покладаються на головного бухгалтера, який повинен подавати результати управлінського обліку директорові за формами та періодичністю, встановленими в додатку 3.

2. Закріпити за фахівцями певні ділянки роботи у відповідних ***посадових інструкціях.*** Як правило, обов'язки щодо ***організації*** управлінського обліку покладають на головного бухгалтера.

Посадова інструкція головного бухгалтера

(фрагмент)

<…>

7. Організувати роботу з підготовки для керівника підприємства пропозицій щодо:

розробки системи і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу.

Ознайомлений\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Гол. бухгалтер О.Петренко

На підставі посадової інструкції та з огляду на побажання керівництва розробляють форми управлінського обліку та періодичність їх подання, що їх доцільно затверджувати у вигляді додатків до відповідного наказу.

Самі *обов'язки щодо заповнення управлінських форм* покладають на рядових працівників бухгалтерії, які відповідають за певні ділянки обліку[[2]](#footnote-2), або працівників інших структурних підрозділів, наприклад, фінансового або планового відділу.

Посадова інструкція бухгалтера з обліку готівкових коштів

(фрагмент)

6. Кожного понеділка об 11-00 подавати головному бухгалтеру інформацію про виручку від реалізації товарів, отриману за минулий тиждень, у розрізі відділів магазину за наведеною нижче формою.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  N з/п | Відділ | Звітний тиждень з\_\_\_\_\_\_\_ по\_\_\_\_\_\_\_ | Попередній тиждень з\_\_\_\_\_\_\_ по\_\_\_\_\_\_\_ |
| грн. | питома вага у загальному обсязі, % | грн. | питома вага у загальному обсязі, % |
| 1 | Бакалія |  |  |  |  |
| 2 | Кулінарія |  |  |  |  |
|  | Разом |  |  |  |  |

Ознайомлений \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Бухгалтер Бондаренко

Зазначимо, що суб'єктом управлінського обліку може бути не лише найманий працівник підприємства.

**Увага!**

У разі коли бухгалтерський облік на підприємстві веде не найманий працівник, а *суб'єкт господарської діяльності за угодою цивільно-правового характеру,* то в цій угоді доцільно конкретизувати обов'язок щодо ведення управлінського обліку (якщо керівник вважатиме це за потрібне).

ОБ'ЄКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Досить часто, аби дати відповідь на запитання, поставлені керівництвом, бухгалтерові доводиться опрацьовувати дані, що лежать у площині управлінського обліку. Розглянемо запитання, найбільш типові для підприємств сфери торгівлі.

***Працівники якого підрозділу заслуговують на премію за результатами роботи за рік?***

У цьому випадку бухгалтеру доцільно визначити *ефективність функціонування підрозділів підприємства.* Варто пам'ятати, що всі підрозділи підприємства умовно можна поділити на дві групи:

* *перша* генерує доходи та грошові надходження; до цієї групи належать магазини, склади тощо, тобто місця продажу товарів;
* *друга* не генерує доходів та безпосередньо «не заробляє» грошей, а включає в себе адміністративний апарат (у тому числі бухгалтерію) та інші допоміжні підрозділи.

Отже, критерії ефективності підрозділів є різними.

Для *першої групи* ілюстративним показником може бути щоденний товарообіг на одного працівника з урахуванням кількості відпрацьованих днів та специфіки продажу товарів. На практиці деякі фахівці оцінюють результативність роботи, наприклад, відділів магазину за заробленим прибутком чи рентабельністю. При цьому розподіляють адміністративні витрати між доходогенеруючими підрозділами, беручи за базу розподілу обсяг товарообігу, заробітну плату працівників відповідних підрозділів тощо. На думку автора, це не зовсім обґрунтовано, адже, скажімо, продавці не формують ціну продажу та асортимент товарів і не можуть впливати на величину адміністративних витрат. Вони тільки можуть якісно обслуговувати клієнтів, тим самим збільшуючи обсяг товарообігу.

Щодо підрозділів *другої групи,* то тут показниками результативності можуть слугувати, наприклад, відсутність штрафних санкцій за наслідками перевірки контролюючих органів або їх незначні розміри, мінімізація витрат на телефонний зв'язок, пропозиції щодо покращення роботи підприємства, вигідні контрагенти, контакти з якими встановив певний підрозділ, тощо.

***Чому підприємство є збитковим?***

Причинами збитковості підприємства або недостатності обігових коштів можуть бути помилки або оборудки керівництва, але від бухгалтера завжди хочуть почути іншу відповідь. Отже, щоб дати відповідь на поставлене запитання, бухгалтер має розглянути співвідношення доходів та витрат.

***Дохідна частина*** кожного торговельного підприємства має формуватися від операцій з продажу товарів, тобто вона безпосередньо залежить від цінової політики підприємства. Як обґрунтувати оптимальну ціну продажу товарів та відповідно визначити, чи влаштовує підприємство закупівельна ціна цього самого товару, ми вже розглядали[[3]](#footnote-3). Крім того, бухгалтер підприємства може спробувати розробити систему знижок, яка буде спрямована на прискорення обороту товарів або розрахунків за товари (якщо підприємство здійснює оптові продажі з відстроченням платежу).

Практика свідчить, що досить ефективним чинником підвищення доходів є аналіз прибутковості ***альтернативних напрямків використання коштів.* Так,** для підприємства, що має у власності торговельні площі, іноді вигідніше здавати їх в оренду, аніж торгувати самостійно. Трапляються випадки, коли підприємству краще змінити асортимент реалізовуваних товарів. Такого висновку можна дійти, якщо рівень торговельної націнки, що припадає на реалізовані товари, розраховувати за групами товарів або за секціями магазину (якщо в них продають окремі товарні групи).

На рівень прибутковості (збитковості) впливає і ***витратна складова[[4]](#footnote-4)*** діяльності. Рекомендації стосовно цієї складової можуть бути досить банальними: порівняти витрати на утримання певної групи персоналу із витратами на придбання сучасної комп'ютерної техніки та програмного забезпечення для відповідної ділянки роботи. Але з такими рекомендаціями бухгалтеру слід бути обережним, оскільки вони перш за все впливають на кількісний склад бухгалтерського апарату.

 ***Чому так багато платимо податків?***

Можливо, перше, що бухгалтеру спаде на думку, -«бо дуже чесні». Проте керівника така відповідь навряд чи задовольнить. У цій статті ми не розглядатимемо типові схеми оптимізації оподаткування. Зазначимо тільки, що стосовно податку на прибуток проблема іноді криється у неритмічності придбання та продажу товарів, тобто товар закуповують, як-то кажуть, наперед. Внаслідок цього за п.5.9 ст.5 **Закону про прибуток** періодично може виникати приріст вартості товарів, який збільшує об'єкт оподаткування податком на прибуток[[5]](#footnote-5). Бухгалтер мав би порекомендувати керівникові оптимізувати придбання та продаж товарів.

Також бухгалтер може визначити ***сезонність отримання валового доходу від продажу товарів.*** Наприклад, на більшості роздрібних підприємств продаж товарів активізується перед Новим роком, отже, саме на IV квартал доцільно планувати операції, що зумовлюватимуть визнання валових витрат (наприклад, придбання товарів, які активно продаватимуться, запрошення аудитора, формування передплати періодичних видань тощо). Визначення сезонних коливань обсягів діяльності дасть змогу заздалегідь передбачити потребу в отриманні банківських кредитів.

 **Увага**!

Крім зазначених, у керівництва виникає дуже багато інших запитань. Задовольняючи інформаційні потреби керівництва, бухгалтерові слід пам'ятати таке:

* відповіді на більшість запитань залежать від співвідношення доходів та витрат, що їх здійснено для отримання таких доходів. Стосовно руху грошей те ж саме: співвідношення надходження та витрачання;
* дані управлінського обліку, як правило, мають похибки, тим більше, якщо йдеться про прогнозування; тут головне — правильно визначити тенденції розвитку явища;
* вибудовуючи управлінський облік, завжди треба пам'ятати про його ефективність, яка полягає в тому, що доходи від впровадження такого обліку мають перевищувати відповідні витрати.

ІНФОРМАЦІЯ ДЛЯ РОЗДУМІВ

Реакція багатьох головних бухгалтерів на слова про управлінський облік приблизно однакова — це зайвий клопіт, а штрафуватимуть за податковий облік. Вони, звісно, мають рацію. Проте не слід забувати, що найманий працівник, зацікавлений у збереженні свого робочого місця, намагатиметься зміцнити стабільність підприємства. А один із факторів, який може позитивно вплинути на рентабельність діяльності підприємства, — це раціонально побудований управлінський облік. У цьому переконані ***80% опитаних з 3019 респондентів*** дослідження (серед них комерційні організації, аудиторські компанії, викладачі та студенти), проведеного в рамках проекту «Реформа бухгалтерского учета и отчетности - II», проведеного в Росії[[6]](#footnote-6). Більше того, ***стільки ж*** респондентів **не *сумніваються в тому, що управлінський облік має бути обов'язковим,*** а не добровільним. У цьому переконані ***52 відсотки опитаних аудиторів,*** які вважають, що для ***90% їхніх клієнтів застосування управлінського обліку було б корисним.***

Автор вважає, що така тенденція свідчить про зменшення рівня тінізації економіки. Сподіваємося, що найближчим часом і в Україні відбуватимуться аналогічні явища, а це, на думку автора, прямо залежить від виваженої податкової політики держави.

1. Див.: Кваліфікаційний довідник (публікується на crop.V вкладки. - Прим. ред). [↑](#footnote-ref-1)
2. Наприклад, бухгалтер з обліку касових операцій може акумулювати дані про виручку за відділами магазину. [↑](#footnote-ref-2)
3. Див.: Бакун Ю. «Почем опиум для народа», або Як розрахувати оптимальну ціну реалізації товарів // Все для бухгалтера в торгівлі — 2004- N° 17- С26 (прим. ред). [↑](#footnote-ref-3)
4. Див.: Костюк В. Любиш торгувати — люби й витрати рахувати // Все для бухгалтера в торгівлі- 2004.- N 42- С.17. [↑](#footnote-ref-4)
5. Див.: Костюк В. Особливості аналізу роздрібного товарообороту // Все для бухгалтера в торгівлі. - 2004.- N 28.— С.14. [↑](#footnote-ref-5)
6. За даними сайту www.accountinareform.ru. [↑](#footnote-ref-6)