

Тема 2

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ

План:

- 2.1. Внутрішній контроль діяльності підприємства
- 2.2. Управлінський облік як вихідний елемент системи контролінгу
- 2.3. Методи управлінського обліку

Ключові слова та поняття:

внутрішній контроль, управлінський облік, звітність, функції управлінського обліку, метод, директ-костінг, прямі витрати, змінні витрати, стандарт-костінг, нормування, стандарт, відхилення

§2.1. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства.

У сучасних умовах господарювання одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, є раціональна організація обліку як інформаційної бази аналізу, що забезпечує високий рівень виконання його завдань, чіткий порядок у його веденні.

До цілей організації системи внутрішнього контролю на підприємстві належать:

- а) здійснення впорядкованої та ефективної діяльності підприємства;
- б) забезпечення дотримання політики керівництва кожним працівником підприємства;
- в) забезпечення збереження майна підприємства.

З метою досягнення вказаних цілей необхідно, у першу чергу, узгодити системи бухгалтерського (фінансового), управлінського обліку (у більш широкому розумінні обліку: не лише згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а й з нормами Господарського кодексу України) та системи внутрішнього контролю.

Для досягнення цілей організації системи внутрішнього контролю необхідне вирішення окремих проблем. Керівництво підприємства зобов'язане забезпечити організацію діяльності управлінського персоналу та підтримку на належному рівні системи внутрішнього контролю, яка була б достатньою для розв'язання таких завдань:

1) інформація, включена у звітність, має бути правильно визначена, класифікована, оцінена та зареєстрована;

2) фінансова звітність дає достовірну та об'єктивну інформацію для характеристики динаміки фінансового стану підприємства в цілому;

3) комп'ютерні програми, що контролюють функціонування облікової системи та включають формування первинних документів, їх аналіз та рознесення по рахунках, не повинні бути сфальсифіковані ніяким чином;

4) засоби підприємства не можуть бути незаконно привласнені або неефективно використані;

5) усі відхилення від бюджетів вчасно виявляються, аналізуються, а винні у появі відхилень особи несуть особисту відповідальність;

6) звітність для прийняття управлінських рішень оперативно надається особам, уповноваженим приймати управлінські рішення, для її подальшого оптимального використання.

Відповідно до перерахованих вище завдань керівництва підприємства з організації внутрішнього контролю простежується нерозривний зв'язок системи внутрішнього контролю з двома видами бухгалтерського обліку: фінансовим і управлінським.

Перші три завдання забезпечуються зв'язком системи внутрішнього контролю із системою бухгалтерського (фінансового) обліку, а три останні – з системою управлінського обліку.

Розрізняють дві системи:

- систему внутрішнього фінансового контролю;
- систему внутрішнього управлінського контролю.

Ступінь складності організації внутрішнього контролю відповідає організаційній структурі підприємства, чисельності управлінського та іншого персоналу, розгалуженості мережі відокремлених підрозділів, ступеню централізації бухгалтерського обліку та іншим характеристикам підприємства.

Об'єктами внутрішнього контролю є функціональні цикли діяльності організації – постачання, виробництво та реалізація.

Однією з найважливіших функцій внутрішнього контролю є безумовне забезпечення виконання працівниками підприємства своїх посадових обов'язків.

Методи, що використовуються при здійсненні внутрішнього контролю, мають різноманітний характер та включають такі елементи:

- бухгалтерський (фінансовий) облік (рахунки і подвійний запис, інвентаризація та документація, балансове узагальнення);
- управлінський облік (виділення центрів відповідальності, об'єктів виникнення та формування витрат);
- ревізія, контроль, аудит (перевірка документів, перевірка арифметичних розрахунків, перевірка дотримання правил обліку за окремими господарськими операціями, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження та відстеження).

Усі перераховані вище методи інтегруються в єдину систему та використовуються з метою оптимізації управління підприємством.

У сучасних умовах формування відносин між підприємствами поступово входить у вжиток нове поняття, назване «еккаунтінгом» (accounting). Це надзвичайно ємне економічне поняття, в основі якого лежить ведення бухгалтерського обліку відповідно до загальноприйнятих норм. Однак таке ведення бухгалтерського обліку – це лише основний елемент еккаунтінгу, за допомогою якого створюється інформаційна база, необхідна для управління підприємством. Саме професійна діяльність, пов'язана з формуванням цієї інформаційної бази, і називається еккаунтінгом. До складових цього поняття входить така робота управлінського персоналу підприємства: планування; складання звітності; контроль; аналіз.

Таким чином, контроль є невід'ємною складовою еккаунтінга (табл. 2.1). Окрім внутрішнього контролю має місце зовнішній, до якого належать контрольні дії податкових органів, державних ревізійних управлінь, організацій, органів внутрішніх справ, фінансового моніторингу, банків, Антимонопольного комітету та ін., а також незалежних аудиторів.

Таблиця 2.1**Джерела формування вихідних даних у системі еккаунтінгу**

Види обліку, інформаційна база для яких готується в системі еккаунтінгу	Планова робота	Складання звітності	Контроль	Аналіз показників
Управлінський облік	+	+	+	+
Фінансовий облік	+	+	+	+
Податковий облік	+	+	+	+

Зовнішній і внутрішній види контролю поєднуються, виходячи з загальної мети, що полягає у правильному та своєчасному відображенні господарських операцій у бухгалтерському обліку і звітності, законності господарських операцій та їхній доцільності для конкретного підприємства. Так, дані внутрішнього контролю надають можливість керівництву підприємства та іншому управлінському персоналу одержувати оперативну інформацію щодо відхилень від прогнозованих умов здійснення господарських операцій, а дані зовнішнього контролю забезпечують інформацією як про допущені протягом звітного періоду відхилення та порушення, так і про недоліки в організації самого внутрішнього контролю.

§2.2. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ВИХІДНИЙ ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ КОНТРОЛІНГУ

Сучасні методи управління виробничо-господарською діяльністю вимагають більш детальної організації бухгалтерського обліку на підприємствах. Основним завданням бухгалтерського обліку є формування повної та достовірної інформації про діяльність організації і її майнове положення, що необхідна внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності – керівникам, засновникам, учасникам і власникам майна організації, а також зовнішнім – інвесторам, кредиторам і іншим користувачам бухгалтерської

звітності. Ту частину системи бухгалтерського обліку, що забезпечує потребу керівництва в інформації, називають управлінським обліком.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю діяльності підприємства.

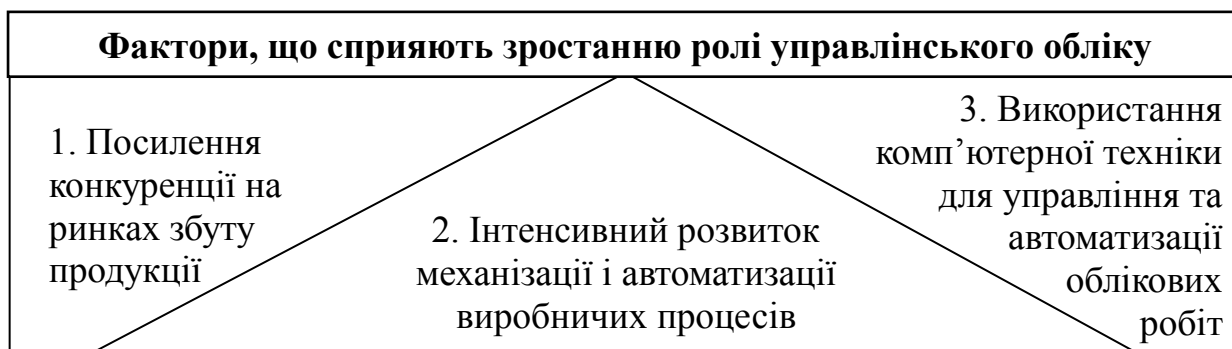


Рис. 2.1. Фактори, що сприяють зростанню ролі управлінського обліку

Управлінський облік покликаний забезпечити фінансову і господарську самостійність підприємства. Розрізняють три рівні споживачів результатів діяльності управлінського обліку (рис. 2.2):

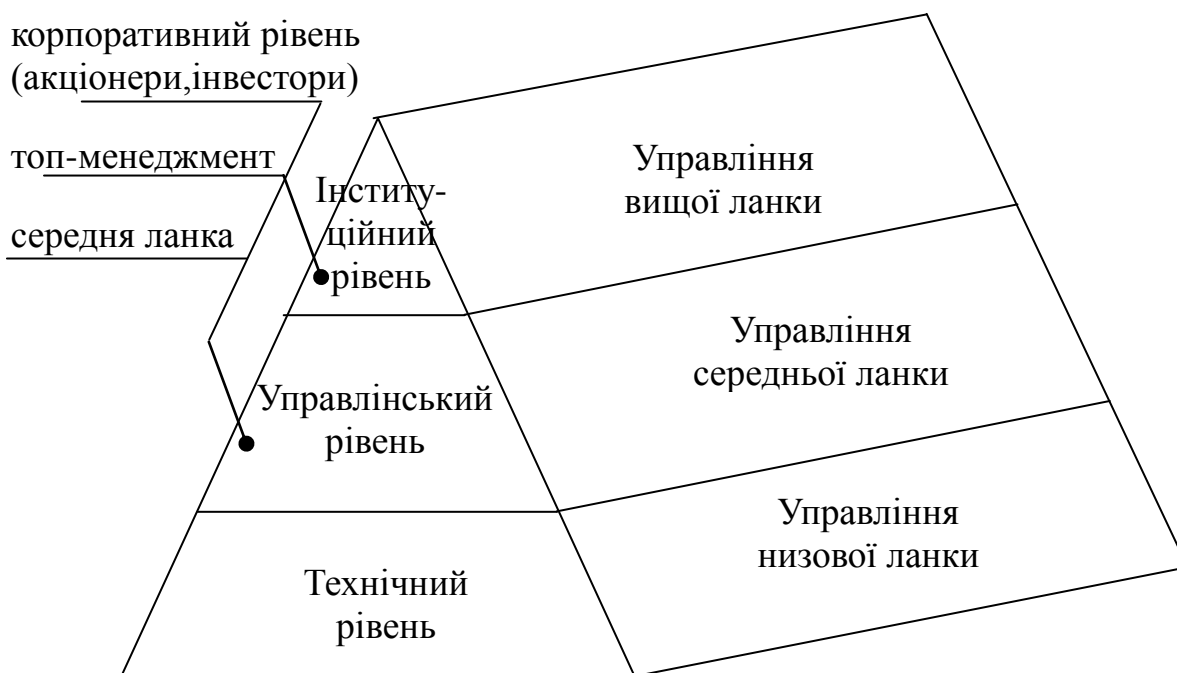


Рис. 2.2. Рівні споживачів результатів діяльності управлінського обліку

У процесі планування діяльності підприємства управлінський облік надає інформацію про минулі події для розробки стандартів витрат і розрахунків, які стосуються можливих сценаріїв майбутніх подій. Відображаючи операції, які здійснює підприємство, в управлінському обліку накопичується дані про витрати і доходи структурних підрозділів підприємства, розробляється система звітності, що дає можливість оцінити результати їх діяльності. Взаємозв'язок системи обліку і функцій управління представлений на рис. 2.3.

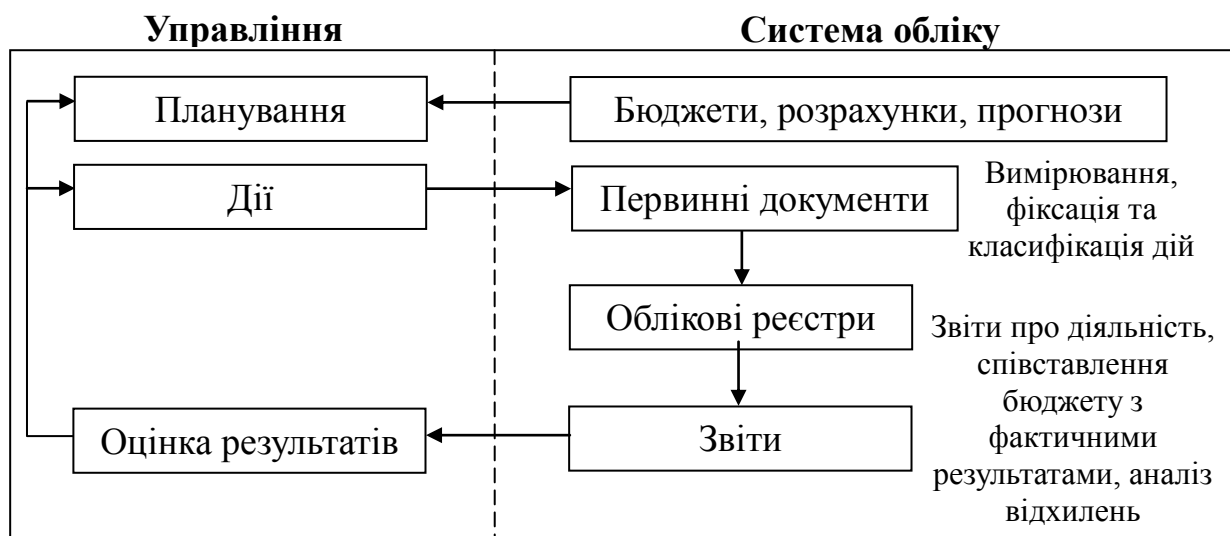


Рис. 2.3. Взаємозв'язок системи обліку і функцій управління

Об'єктами управлінського обліку поділяються на дві групи: активи підприємств, господарські процеси та їх результати (рис. 2.4).

Принципи управлінського обліку, які необхідно враховувати в системі контролінгу: безперервність діяльності підприємств; єдиний грошовий вимірник; повнота та систематичність обліку; комплексність. Управлінський облік пов'язує обліковий процес з процесом управління.

Виділяють наступні функції управлінського обліку (рис. 2.5):

1. Інформаційна функція передбачає забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття необхідних оперативних управлінських рішень.

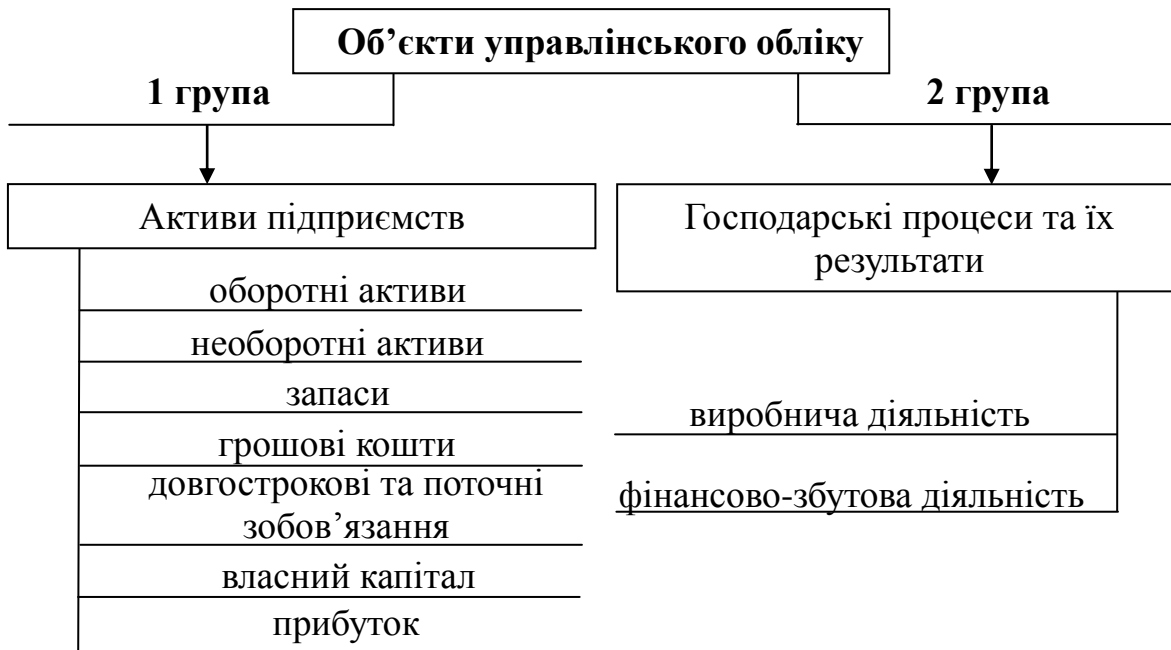


Рис. 2.4. Об'єкти управлінського обліку

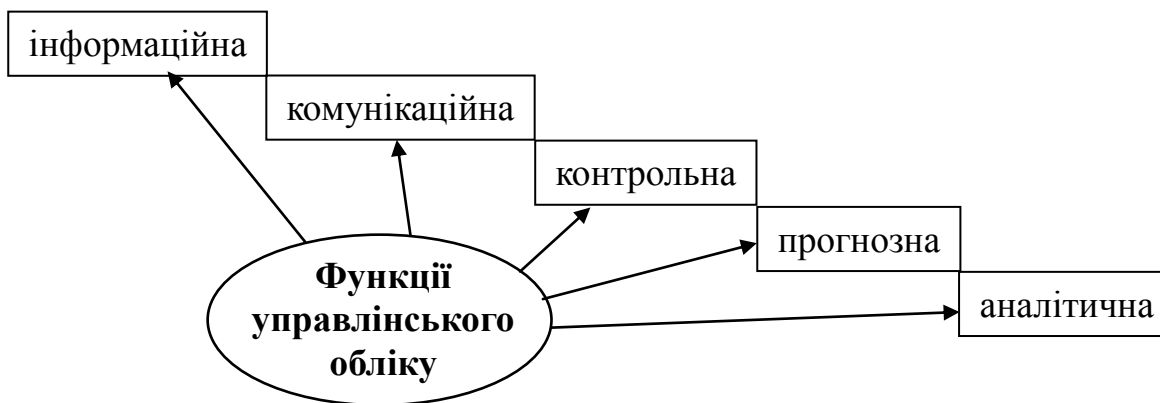


Рис. 2.5. Функції управлінського обліку

2. Комунікаційна функція забезпечує формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і різними структурними підрозділами одного рівня (вертикальні та горизонтальні зв'язки).

3. Контрольна функція включає оперативний контроль, оцінку результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому. При виконанні цієї функції виділяють центри відповідальності.

4. Прогнозна функція передбачає перспективне планування і координування розвитку підприємства в майбутньому, на підставі аналізу й оцінки фактичних результатів діяльності.

5. Аналітична функція забезпечення вивчення системи прийняття рішень з метою її удосконалення. На цьому етапі важливо зрозуміти чи виконане поставлене завдання або, що спричинило його невиконання.

На основі управлінського обліку складаються внутрішні бухгалтерські звіти, інформація яких призначена для власників підприємства і на основі якої прослідковується динаміка змін фінансового стану підприємства.

Завдання управлінського обліку представлені на рис. 2.6.

Завдання управлінського обліку	1) формування, обробка, узагальнення, зберігання та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством та прийняття оптимальних управлінських рішень
	2) перевірка законності та доцільності використання коштів
	3) підведення підсумків та оцінка ефективності діяльності підприємства
	4) складання внутрішніх звітів, необхідних для власників підприємств та керівників

Рис. 2.6. Завдання управлінського обліку

Модель системи управління підприємством (рис. 2.7) базується на основі обліку.



Рис. 2.7. Модель системи управління підприємством на основі управлінського обліку

Управлінський облік займає одне з найважливіших місць у системі контролінгу, зокрема, та у системі управління, в цілому.

§2.3. МЕТОДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Метод – сукупність конкретних заходів і способів пізнання й оцінки дійсності. **Методи управлінського обліку** – способи (системи), за допомогою яких ведеться облік.

Методи управлінського обліку класифікуються за такими ознаками (рис. 2.8) як напрямок застосування, об'єктами обліку, повнотою включення витрат у собівартість, за терміном даних.

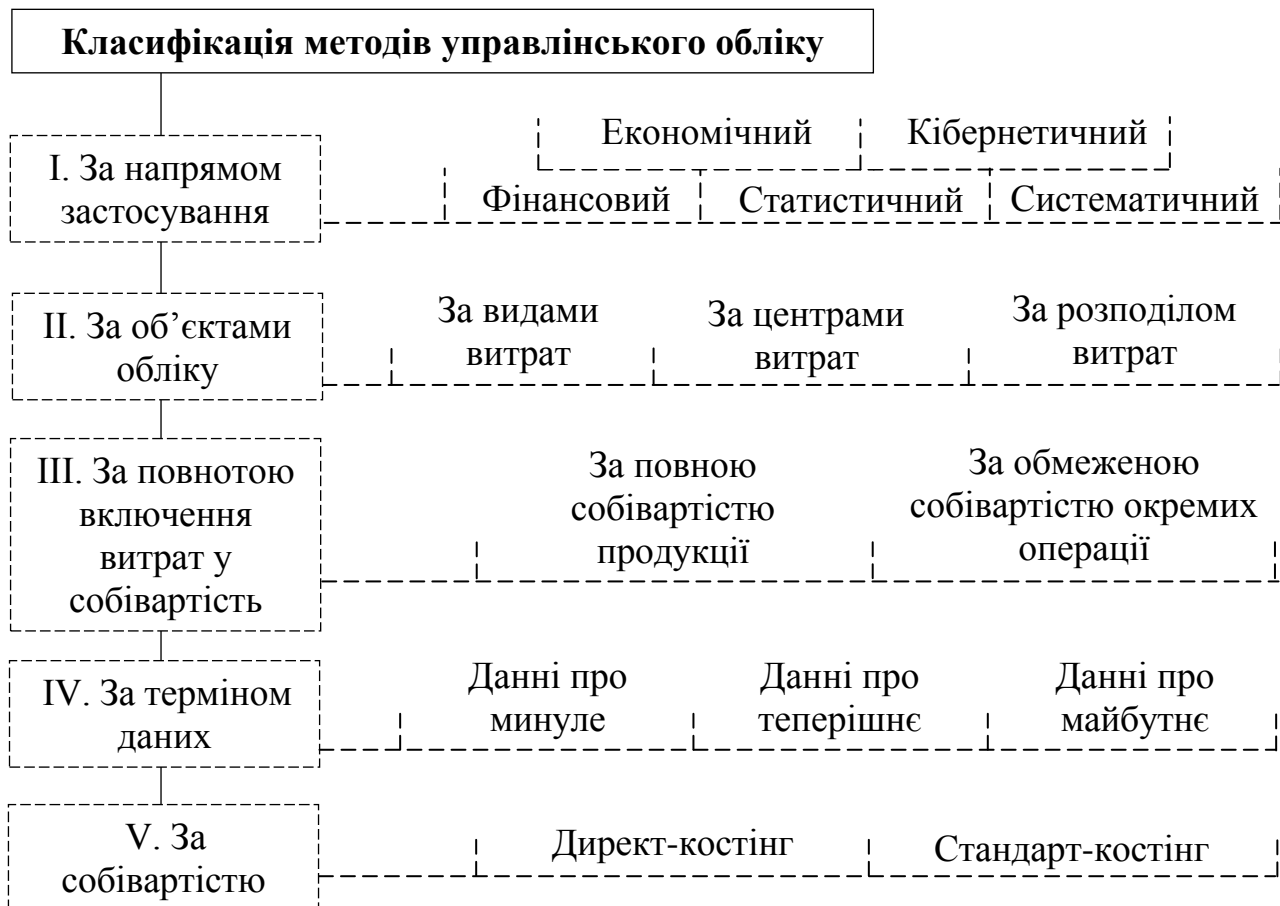


Рис. 2.8. Класифікація методів управлінського обліку

Методи управлінського обліку, що розрізняють за ознакою розподілу собівартості передбачають облік за фактичною

собівартістю (директ-костінг) та облік за нормативною собівартістю (стандарт-костінг).

Директ-костінг – це система управлінського обліку, яка базується на класифікації витрат на змінні та постійні і включає в себе облік за її видами, місцями виникнення і носіями, облік результатів виробничої діяльності, а також аналіз витрат і результатів для прийняття управлінських рішень.

У процесі обліку фактичних витрат використовують такі принципи:

- документально оформлена фіксація прямих витрат на виробництво;
- облікова реєстрація їх у процесі виробництва;
- локалізація витрат за видами виробництв, характером витрат, об'єктами та носіями витрат;
- віднесення фактичних виробничих витрат на об'єкти обліку;
- порівняння фактичних показників з плановими.

Стандарт-костінг – це система обліку витрат і калькуляції собівартості з використанням нормування. Передбачає аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних. Це організація обліку, при якій зміни собівартості розкриваються щоденно в процесі виконання плану на підставі первинної документації. Завданням обліку за нормативною собівартістю є:

- 1) своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства;
- 2) оперативний аналіз витрат на виробництво;
- 3) виявлення неврахованих резервів.

Принципи здійснення стандарт-костінгу полягають у наступному:

- нормування витрат і обов'язкове складання нормативних калькуляцій по кожному виробу;
- систематичне виявлення відхилень фактичних витрат матеріалів і заробітної плати;
- постійний та своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції;

- попередній контроль витрат на основі первинних документів та фіксація відхилень від норм у момент їх виявлення;
- щомісячне і щоквартальне коригування існуючих норм.

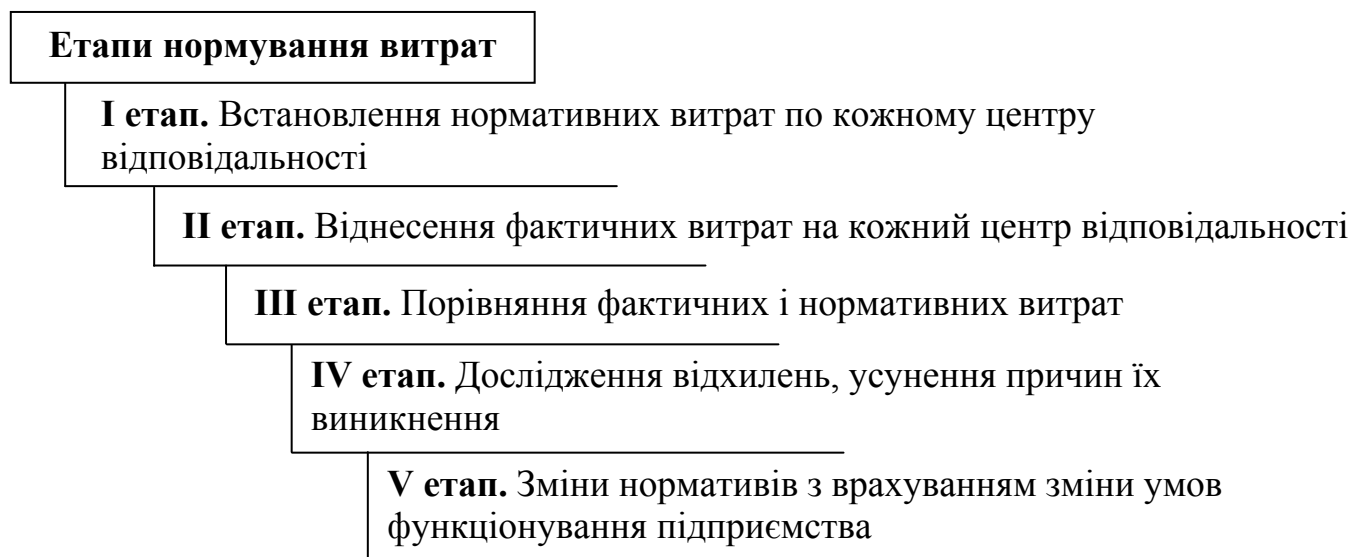


Рис. 2.9. Етапи нормування витрат

Нормативний метод обліку витрат виробництва дозволяє своєчасно виявляти та встановлювати причини відхилень фактичних витрат від діючих норм і кошторисів витрат на обслуговування і управління.

Відхилення за виробничими витратами поділяються на:

1. Відхилення за матеріалами: за ціною, їх використанням та якістю.
2. Відхилення за заробітною платою: за тарифами та продуктивністю праці.
3. Відхилення за накладними витратами: змінні, постійні.

Контрольні питання

1. Визначте сутність управлінського обліку в системі контролінгу.
2. Які фактори сприяють зростанню ролі управлінського обліку?
3. Назвіть рівні споживачів результатів діяльності управлінського обліку.

4. Як відбувається взаємозв'язок системи обліку і функцій управління?
5. Назвіть об'єкти управлінського обліку.
6. Якими принципами керуються при формуванні системи управлінського обліку на підприємствах?
7. Охарактеризуйте основні функції управлінського обліку.
8. Які основні завдання покладені на систему управлінського обліку?
9. Як класифікують методи управлінського обліку за різними групувальними ознаками?
10. Розкрийте сутність методу управлінського обліку директ-костінг.
11. У чому полягає метод управлінського обліку стандарт-костінг?