

*Успіхи «Дженерал Моторс» пояснюються не так організацією концерну, системою планування та фінансового контролю, але, перш за все, систематичною підготовкою управлінських кадрів
Гарольд Вольф*



ТЕМА 1. ВСТУП В УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

- 1.1. Роль управлінського обліку у системі управління компанією
- 1.2. Класифікація витрат в управлінському обліку
- 1.3. Методи вивчення поведінки витрат

Практична цінність:

1. *Визначення ролі управлінського обліку в системі управління компанією дає можливість розглянути, хто і яким чином бере участь у його формуванні та супроводі. У темі зазначено, з чого саме необхідно розпочати постановку системи управлінського обліку, і з яких етапів вона складається.*
2. *З класифікації витрат починається постановка системи управлінського обліку, і всі управлінські рішення так чи інакше залежать від інформації щодо витрат. Не маючи уявлення про основи класифікації витрат, неможливо говорити не лише про систему обліку, а й про обґрунтовані управлінські рішення. Розкрито всі напрями класифікації витрат та категорії, що входять до них.*
3. *Багато управлінських рішень пов'язані з майбутнім, а відповідно приймаються на підставі планів, які неможливо формувати, не розподіливши витрати на змінні та постійні. З цією метою висвітлено основні методи розподілу витрат на змінні та постійні.*

1.1. РОЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ КОМПАНІЄЮ

Управлінський облік давно став не лише модною темою у розмовах «фінансової еліти», а й повсякденним інструментом, необхідним управлінцям як під час економічних підйомів, коли йде бурхливе зростання і необхідно приймати рішення щодо розподілу ресурсів, яких завжди не вистачає, так і під час кризи, коли інформацію управлінського обліку використовують для зменшення витрат.

Ґрунтуючись на знаннях з управлінського обліку, приймаються рішення щодо:

- управління витратами;
- планування діяльності та ціноутворення;
- рентабельності продуктів, напрямів та ефективності структурних підрозділів компанії;
- мотивації груп та окремих співробітників компанії.

Етапи історії управлінського обліку

Становлення та формування управлінського обліку не можна правильно зрозуміти у відриві від історії його розвитку, у якому виділяють три основні етапи.

Етап 1. На початку XX століття теорія Фредеріка Тейлора (Ленін називав її науковою системою вичавлювання поту), який вперше вигадав конвеєр, визначила необхідність нормування окремих операцій. Цей процес, у свою чергу, призвів до можливості складання графіків виробництва та появи методів планування діяльності.

Етап 2. Зі збільшенням масштабів виробництва та посиленням конкуренції з'явилася необхідність у розподілі функцій управління компанією та, відповідно, у наданні більшої свободи дій окремим менеджерам. Ця свобода має на увазі велику відповідальність і необхідність контролю – облік по центрах відповідальності. Паралельно посилилася необхідність планування та вдосконалення систем мотивації праці, внаслідок чого виник управлінський облік змінних витрат.

Етап 3. Із середини 70-х років XX століття з новою хвилею науково-технічної революції та виникненням комп'ютерних інформаційних систем і до теперішнього часу продовжується і постійно розвивається етап «Стратегічного управлінського обліку».

Визначення управлінського обліку

Спочатку важливо визначити роль управлінського обліку у системі бухгалтерського обліку. Найбільш поширене уявлення про сутність бухгалтерського обліку є перекрученим, оскільки зводиться до розуміння необхідності складання стандартних форм фінансової звітності (баланс, звіт про прибутки та збитки) та податкових декларацій.

Правильніше було б сказати, що бухгалтерський облік складається із двох підсистем:

1. Фінансовий облік (financial accounting).
2. Управлінський облік (management accounting).

Іноді як підсистеми бухгалтерського обліку виділяють і податковий облік, хоча це місце він заслужив тільки завдяки жорсткому державному регулюванню та можливим штрафам.

Управлінський облік виник на стику двох культур – фінансового обліку та менеджменту. Менеджмент завжди потребував інформації, але фінансовий облік, у міру розвитку та ускладнення ділового середовища, давав менеджерам дедалі менше необхідної інформації. Тому управлінський облік став не просто продовженням бухгалтерського обліку, а сформувався як нова самостійна дисципліна. Управлінський облік використовує як фактичні дані про здійснені операції, так і аналітичні, оціночні дані, а також дані про можливі події у майбутньому (плани і бюджети), представляє керівнику як кількісну, так і якісну (неформальну) інформацію.

Розглянемо визначення фінансового та управлінського обліку.

Фінансовий облік – процес вимірювання, виявлення, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність компанії зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Управлінський облік – процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується управлінцями різних рівнів для планування, оцінки та контролю всередині компанії.

Порівнюючи два визначення, отримаємо такі терміни, які відрізняють управлінський облік від бухгалтерського:

АНАЛІЗ та ІНТЕРПРЕТАЦІЯ інформації ДЛЯ КЕРІВНИКІВ з метою ПЛАНУВАННЯ, ОЦІНКИ та КОНТРОЛЮ.

Таким чином, управлінський облік є інформаційною базою для здійснення основних функцій управління:

- планування;
- організації;
- мотивації;
- контролю.

Слід зазначити основні відмінності управлінського обліку від фінансового та податкового:

1. Обов'язковість ведення – ведення управлінського обліку зазвичай нічим не регламентовано і, отже, залежить від доброї волі керівництва.
2. Користувачі інформації – обмежене коло управлінців компанії.
3. Об'єкт обліку та звітності – на відміну від фінансового обліку, об'єктом обліку може бути підрозділ, відділ, продуктова група і навіть окремих співробітників.
4. Мета обліку – основна та головна мета – надання інформації для прийняття управлінських рішень.
5. Принципи обліку – в управлінському обліку відсутні принципи та стандарти, що з одного боку полегшує його вивчення, з другого – немає уніфікованих загальноприйнятих термінів. У зв'язку з цим у даній книзі представлені всі можливі терміни, які можуть використовуватися на іспиті.
6. Тимчасовий аспект інформації – часто фінансовий облік називають «посмертним», оскільки його система відображає факт, що вже відбувся, а в управлінському обліку, завдяки системі бюджетування, можливе планування майбутніх подій.
7. Вимірювачі – крім стандартних фінансових, натуральних і трудових, в управлінському обліку використовуються якісні показники (наприклад, ступінь задоволеності клієнта).
8. Частота подання звітності – існують компанії, фінансові служби яких для керівництва щодавно чи щотижня готують баланс і звіт про прибутки та збитки, не кажучи вже про поточні звіти та звіти.
9. Ступінь відкритості – інформація управлінського обліку нерідко є конфіденційною і становить комерційну таємницю компанії.

Фахівець у галузі управлінського обліку

В рамках вищесказаного важливо зрозуміти, хто ж є відповідальною особою за формуванням та веденням управлінського обліку у компанії. До недавнього часу, говорячи про бухгалтера, у нас формувалася образ людини в нарукавниках з рахунками в руках, сьогодні – це людина, яка сидить перед комп'ютером. Однак в обох випадках він використовує спеціальні терміни для складання звітів, які мало кому зрозумілі і мало кому потрібні. Настав час розвіяти цей міф. Фахівець з управлінського обліку повинен мати не тільки певні знання, а й повинен бути комунікабельною людиною. Для того, щоб отримати працездатну систему управлінського обліку, спочатку необхідно пройти три етапи.

Етап 1. Методологічний. Більшість проектів із впровадження систем управлінського обліку «вмирають» саме на цьому етапі, оскільки саме на цій стадії закладається основа усієї системи. Насамперед, усвідомлення необхідності удосконалення системи управлінського обліку має виникнути у керівництва компанії і

це має бути не просто данина моді, а реальна потреба в інформації певного характеру з конкретними результатами. Завдання фахівця з управлінського обліку на даному етапі – правильно інтерпретувати потреби вищого керівництва і викласти їх у конкретні завдання.

Етап 2. Технічний. На другому етапі обов'язково знадобляться знання інформаційних технологій. Не маючи уявлення про правила функціонування фінансового обліку, не можна сформулювати інформацію для регулярного розв'язання завдань, поставлених на першому етапі. На даному етапі вибирається склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності, визначаються напрями руху інформації всередині компанії, формується контрольний приклад у вигляді моделі.

Етап 3. Організаційний. На заключному етапі відбувається розподіл обов'язків і починається безпосереднє використання системи. Комунікабельність та послідовність є девізом даного етапу. При цьому виникає конфлікт інтересів тих, хто готує інформацію, з тими, хто її збирає та інтерпретує. Наприклад, важко пояснити виробникам, навіщо виникли додаткові звіти і чому їх потрібно готувати в строго визначеній послідовності. На цьому етапі ми вкотре переконуємося, що система управлінського обліку залежить від зусиль всіх підрозділів компанії, співробітники яких роблять свій внесок.

Немає однозначної відповіді на запитання: «Хто саме відповідальний за розробку системи управлінського обліку та підтримання її у працездатному стані?». Це все індивідуально і залежить від кількох факторів:

1. Вимог до системи управлінського обліку – чим жорсткіші вимоги до інформації, тим більше необхідних зусиль та спеціальних знань.
2. Масштаб компанії – можливість утримувати фінансового директора та директора з економіки. У маленьких компаніях цю функцію виконує головний бухгалтер.
3. Політична ситуація в компанії – хто має великі повноваження та можливість впливати на рішення керівництва. Адже доступ до інформації управлінського характеру дає «владу».
4. Мобільність компанії – прагнення співробітників до змін та вивчення нової інформації, виконуючи нестандартну роботу.

Таким чином, за впровадження системи управлінського обліку може відповідати фінансовий директор, директор з економіки чи головний бухгалтер. Але в будь-якому випадку це буде головна фігура у фінансовому царстві компанії.

Слід зазначити, що не існує компанії, де повністю відсутня система управлінського обліку. Навіть приватний підприємець, який торгує на вулиці піріжками, веде свої власні підрахунки та планування. Тому питання наявності системи управлінського обліку впирається тільки в її якість, а значить, у здатність надавати своєчасну та достовірну інформацію щодо прийнятих рішень. У свою чергу це залежить від грамотної політики керівництва, навичок фахівців та вартості підтримки такої системи, яка може бути реалізована в піратському MS Excel або дорогій системі автоматизованого управління SAP R/3. Але в будь-якому випадку – первинні знання, які ми маємо або можемо отримати.

Етика в управлінському обліку

Фахівці-практики з управлінського обліку несуть відповідальність перед суспільством, своєю професією, організацією, на яку вони працюють, і перед собою за дотримання високих норм етичної поведінки.

Дотримання цих норм як у межах країни, так і на міжнародному рівні є однією із необхідних умов досягнення цілей управлінського обліку. Фахівці-практики з