

ТЕМА 1. МЕТА, ЗМІСТ І ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Завдання до вивчення теми

Сформувати уявлення щодо ролі і місця управлінського обліку, як складової інформаційної системи управління підприємством, висвітлити історичні аспекти розвитку управлінського обліку. Представити види облікової інформації, що застосовується в процесі господарської діяльності та структуру системи обліку в Україні; визначити користувачів облікової інформації, сферу дії управлінського обліку. Вивчити об'єкти і предмет управлінського обліку, а також особливості застосування різноманітних прийомів цього виду обліку, які в сукупності складають його метод; визначити принципи управлінського обліку. Провести порівняльний аналіз управлінського і фінансового обліку з виокремленням схожих і відмінних рис, а також розкрити сутність етичних норм управлінського обліку.

Після вивчення теми студент буде здатний:

- пояснити сутність основних процесів управління, що забезпечують можливості досягнення підприємством власних цілей;
- перелічити та охарактеризувати цілі управлінського обліку;
- надати характеристику практичному використанню інструментів управлінського обліку;
- описати основні відмінності управлінського та фінансового обліку;
- визначити та пояснити основні напрямки та складові методології управлінського обліку;
- обговорити етичні норми ведення управлінського обліку.

План теми

- 1.1. Управлінський облік як складова частина інформаційної системи підприємства.
- 1.2. Коротка історія розвитку управлінського обліку.
- 1.3. Сучасні акценти управлінського обліку.
- 1.4. Чинники формування витрат.
- 1.5. Інструментарій управлінського обліку.
- 1.6. Фінансовий і управлінський облік.
- 1.7. Основні чинники, що впливають на вибір шляхів організації системи управлінського обліку.
- 1.8. Типи організації управлінського обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку.
- 1.9. Управлінський облік і етика поведінки.

1.1. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СКЛАДОВА ЧАСТИНА ІНФОРМАЦІЙНОЇ СИСТЕМИ ПІДПРИЄМСТВА

Менеджмент організації має бути впевненим, що вона раціонально використовує свої ресурси, працює з прибутком, своєчасно сплачує по зобов'язаннях, дотримується законів та правил. Для того, щоб ці очікування справдовувалися, менеджери встановлюють цілі, завдання та розробляють стратегічні плани, спрямовують і контролюють операційну, інвестиційну та фінансову діяльність організації.

Управлінський облік стосується того, як інформація про витрати та інша фінансова і нефінансова інформація має бути використана для планування, контролю, постійного вдосконалення і прийняття рішень. Управлінський облік має загальну мету – переконатися в ефективному використанні ресурсів організацією, що дозволяє максимізувати її вартість в інтересах акціонерів, клієнтів та інших зацікавлених сторін.

Такі відомі компанії, як *Porsche, Stihl, DaimlerChrysler* та інші розглядають управлінський облік як окремий важливий напрямок діяльності і, зазвичай, використовують у сфері управлінського обліку стільки ж або навіть більше співробітників, ніж у сфері фінансової звітності.

Відомо, що як інформаційна система управління витратами, так і інформаційна система фінансового обліку є частинами загальної інформаційної системи бухгалтерського обліку. На жаль, зміст бухгалтерської системи управління витратами занадто часто зумовлений потребами системи фінансового обліку. Звіти з управління витратами та з фінансового обліку часто є похідними однієї ж бази даних, яку спочатку було створено для забезпечення виконання вимог до звітності з фінансового обліку. Утім багато організацій потребують розширення цієї бази даних або створення додаткової з метою більш повного задоволення потреб внутрішніх користувачів. Наприклад, рентабельність фірми в цілому становить інтерес для інвесторів, але менеджери повинні знати також і рентабельність окремих видів продукції. Система обліку має бути розроблена так, щоб забезпечити як загальну прибутковість, так і прибутковість окремих продуктів. Ключовим моментом тут є гнучкість – система бухгалтерського обліку повинна бути в змозі поставляти різні дані для різних управлінських цілей.

У загальному розумінні під управлінським обліком мається на увазі забезпечення обліковою інформацією для внутрішніх користувачів підприємств, організацій та установ. Це є внутрішньою системою бухгалтерського обліку, що призначена для підтримки інформаційних потреб менеджерів.

Визначальною особливістю управлінського обліку є те, що він не пов'язаний з жодними формальними критеріями чи правилами.

Управлінський облік має три основні мети: надання інформації для планування дій організації, для управління діями організації та для прийняття ефективних рішень.

Інформація управлінського обліку необхідна цілій низці осіб. Зокрема, керівникам та уповноваженим працівникам необхідна повна та актуальна інформація для таких видів діяльності: планування, контроль та прийняття рішень.

Детальна розробка системи дій для досягнення певної мети управлінської діяльності називається плануванням. Планування вимагає постановки цілей та визначення методів досягнення цих цілей. Наприклад, підприємство може встановити мету збільшення своєї короткострокової і довгострокової рентабельності за рахунок підвищення загальної якості своєї продукції. Завдяки підвищенню якості продукції, підприємство може скоротити відходи й витрати на переробку, зменшити кількість скарг клієнтів і підвищити гарантії, понизити витрати на інспекції якості тощо і тим самим збільшити рентабельність. Щоб реалізувати ці переваги, керівництво має розробити конкретні методи, які, будучи реалізованими, призведуть до досягнення бажаної мети. Директор підприємства, наприклад, може започаткувати програму оцінювання постачальників для виявлення та відбору таких, які готові і здатні постачати бездефектні матеріали або комплектуючі. Уповноважені працівники можуть бути в змозі ідентифікувати причини дефектів і розробити нові методи виробництва продукції, якість якої дозволить скоротити відходи і витрати на переробку, а також зменшить необхідність додаткового контролю. Нові методи повинні бути чітко визначені і деталізовані.

Контролінг. Після того, як план буде розроблено, він має бути реалізованим. Процес його реалізації контролюється менеджерами і робітниками, щоб бути переконаними, що діяльність здійснюється згідно з планом, як і передбачалося.

Управлінську діяльність з контролю за виконанням плану і прийняття відповідних корегувальних дій називають контролінгом. Контроль зазвичай досягається шляхом порівняння фактичних результатів з очікуваними. Ця інформація може бути використана для оцінки або корегування кроків із реалізації плану. На основі зворотного зв'язку менеджер (або працівник) може прийняти рішення щодо продовження дій, які є, або вжити заходів щодо виправлення тієї чи іншої діяльності, аби привести перебіг подій у відповідність з початковим планом, або ж здійснити корегування власне плану.

Інформація управлінського обліку, що використовується для планування і контролю за ступенем досягнення цілей може мати фінансову або нефінансову природу. Наприклад, вдосконалення виробничих операцій може давати важливу інформацію щодо збільшення кількості виробів в одиницю часу або скорочення тривалості обслуговування одного клієнта. Обидва види цих даних є прикладами нефінансової продуктивності, і вони несуть важливу для прийняття рішень інформацію.

Прийняттям рішень називають процес вибору між конкуруючими альтернативами. Ця управлінська функція пов'язана з плануванням і контролем в тому сенсі, що менеджер не може успішно планувати і контролювати дії організації без прийняття рішень, які стосуються конкуруючих альтернатив. Наприклад, якщо підприємство розглядає можливість використання матеріалів, що можуть постачатися декількома постачальниками, його остаточне рішення буде кращим, коли для менеджера буде доступною інформація щодо якості поставок, що здійснюються всіма потенційними постачальниками. Одним з головних завдань інформаційної системи управлінського обліку є забезпечення інформацією, що полегшує процес прийняття рішень.

Значення управлінської облікової інформації істотно зростає в ситуаціях, коли організація повинна приймати рішення, яке передбачає глобальні наслідки дій, а також вплив на більшість добре інформованих і потужних зацікавлених сторін.

Зацікавлені сторони включають клієнтів компанії, постачальників, працівників, регулюючі органи, політиків, законодавців, і представників місцевих громад. Коротко кажучи, інформація управлінського обліку може мати фінансовий характер (виручка від реалізації і собівартість реалізованої продукції) або нефінансовий характер (кількість дефектів якості або відсоток виробничих підприємств, що перевіряються на відповідність нормам екологічної безпеки).

Одним із найбільш цікавих і в той же складних аспектів управлінського обліку є те, що під час аналізу можна обрати для вимірювання будь який показник, припускаючи, що інформаційні ресурси і технології, а також креативність фахівця забезпечать належне проектування показника бажаного результату. Так, підприємство, що виробляє продукти переробки сільськогосподарської сировини, серед одного з перших нефінансових факторів, імовірно, буде розглядати показники, що вимірюють якість кінцевого продукту, оскільки це забезпечує досягнення стратегічної мети компанії у створенні конкурентних переваг. Якість може бути визначена смаком, тривалістю терміну придатності або іншими чинниками, що цінуються клієнтами. Іншими важливими нефінансовими показниками діяльності може бути час, необхідний для доставки продукції до магазинів по регіону обслуговування, а також кваліфікація трудових ресурсів, що використовуються у власному виробництві.

Значимим для клієнтів підприємства фінансовим показником вимірювання є надбавка до ціни за більш високу якість продукції, що може бути визначена як окрема плата, яку покупці готові платити зверх середньої ринкової ціни. Інші фінансові показники можуть включати вартість доставки, вартість контролю якості й зберігання сировини, а також вартість соціальних програм компанії щодо розвитку місцевих громад, соціальної інфраструктури тощо.

Фахівець з управлінського обліку має бути здатним, надаючи інноваційні, точні та своєчасні виміри результатів діяльності, забезпечувати осіб, що приймають рішення, необхідними даними для підвищення обґрунтованості ключових рішень. Це зумовлює створення важливої конкурентної переваги підприємства.

1.2. КОРОТКА ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Управлінський облік виник на ієрархічно керованій групі підприємств, що включали великі заводи з багатоступеневим виробництвом. Це було спричинено декількома обставинами. З одного боку, у середовищі підприємств, що повільно змінювалося, було накопичено достатньо неформального досвіду. Управління зосереджувалося на внутрішній економічній ефективності. Стало очевидним, що довгострокові інвестиції вимагають довгострокового планування і т. д. Отже, менеджменту довелося замінити інформацію, яка забезпечувалася раніше, щодо ринкових угод між незалежними підприємствами на кожному етапі виробництва.

Започаткування елементів управлінського обліку спостерігалось в XIX ст. в галузі підприємств, що виробляли обладнання для залізничного транспорту. У цілому, у розвитку теорії та практики управлінського обліку можна виокремити такі етапи та сфери застосування.

1. *Виробники*: Ендрю Карнегі розробив систему контролю витрат за допомогою:

- витрат на одиницю продукції (за тонну рейок), що розкладаються по категоріях витрат;
- порівняння щодо періодів і щодо конкурентів;
- коефіцієнтів для узагальнення інформації про структуру витрат.

Це дозволило йому розрахувати відповідні витрати, пов'язані з нестандартними проектами виробництва.

2. *Торівля*: компанії *Sears-Roebuck*, *Woolworth* розробили систему коефіцієнтів для оцінювання рентабельності і оборотності.

3. *Науковий менеджмент*: Акцентував увагу на різноманітності калькуляцій продуктів у термінах робота-замовлення. Фредерік Уінслоу Тейлор (1856-1915 рр.) заклав основу для нормативної калькуляції, спираючись також на розроблену відрядну систему оплати праці робочих. Ним було застосовано аналіз відхилень між нормативними та фактичними витратами.

До розвитку управлінського обліку доклали зусиль і Генрі Лоуренс Гант (1861-1919 рр.), розробивши діаграми Ганта (діаграми послідовності робочих місць), започаткувавши облік вартості потужностей, що не беруть участь у процесі виробництва; використання ставок накладних витрат при повному або нормальному використанні потужностей; системи оплати праці «завдання-бонус» тощо.

4. Управлінський облік у диверсифікованих корпораціях:

Управлінський облік застосовувався диверсифікованою корпорацією *General Motors (GM)* для того, щоб отримати економічні переваги від економії масштабу. Піонером у цьому був Ф. Дональдсон Браун, що розробив модель *DuPont* (декомпозиція показника *ROI*), пізніше він обіймав у *GM* посаду віце-президента з фінансів.

Ф. Дональдсон Браун (1885-1965 рр.) закінчив Віргінський політехнічний інститут, у 1902 р. захистив в Корнельському університеті дипломну роботу в галузі машинобудування і приєднався до компанії *DuPont* у 1909 р. як продавець вибухівки. Його фінансова хватка стала очевидною в 1912 р., коли він представив Виконавчому комітету доповідь з ефективності, де використовував формулу віддачі від інвестицій. Один з керівників, Джон Раскоб, взяв Брауна під свою опіку і доручив йому розробку єдиних процедур обліку та стандартних статистичних формул, які дозволили б керівникам підрозділів оцінювати корпоративну продуктивність, незважаючи на велику диверсифікацію кінця 1910-х років. У 1918 р. Браун допомагав Раскобу обґрунтовувати великі інвестиції компанії *DuPont* в акції *GM*. Дональдсон Браун привніс в економіку і статистику інноваційну для того часу практику. Браун став членом Виконавчого комітету *DuPont* у 1920 р.

До 1921 р. *DuPont* придбала контрольний пакет акцій відомої корпорації *GM* і Браун став віце-президентом *General Motors* з фінансів. Браун допомагав привести корпорацію до фінансового оздоровлення, а у 1923 р. він розробив механізми, які дозволили *DuPont* зберегти інвестиції *GM*. Браун був призначений у Виконавчий комітет *GM* у 1924 році, і працював з президентом Альфредом П. Слоуном. Він удосконалив методи обліку витрат у *DuPont*. Його принципи повернення інвестицій, рентабельність власного капіталу, прогнозування та гнучке бюджетування згодом отримали значне поширення в корпораціях США. Браун пішов у відставку в 1946 р., але залишився в раді *GM* і *DuPont*.

5. Період 1925-1940 рр.

Після 1925 року прогрес у галузі управлінського обліку в США уповільнився. Велика депресія (1929 р.) переключила інтерес фахівців на фінансову звітність та запобігання шахрайства на фінансових ринках. Інформація управлінського обліку, що відокремлена від фінансової звітності, визнавалася занадто коштовною, тому для контролю управлінських рішень використовувалися показники фінансової звітності.

Пізніше, за умови економіки війни та післявоєнного буму, настала ера маркетингу і стратегічного управління. Майже до початку 80-х років ефективність витрат не розглядалася як ключовий фактор успіху. Більш важливими вважалися дані маркетингових досліджень.

6. Досягнення у 1980-х роках.

Висока конкуренція з боку японських компаній, що використовували стратегію постійного вдосконалення операційних процесів, дизайну, якості продукції, стала причиною відновлення уваги до

виробництва. Сформувалася концепція «*Total Quality Management*». Управління виробництвом знову повернулося до використання нефінансових даних, таких як рівень браку в загальному обсязі виробництва, кількість переробок і норми утилізації, норми своєчасної доставки, плінність кадрів, тривалість виробничого циклу тощо.

Саме з 1980-х рр. отримали розвиток такі інструменти управлінського обліку, як управління ланцюжками поставок, *Balanced Scorecard*, функціонально-вартісний аналіз, управління відстеженням витрат ресурсів на продукти, послуги та клієнтів, аналіз факторів витрат. Почали активно формуватися ідеї стандарт костингу та бюджетування.

1.3. СУЧАСНІ АКЦЕНТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У подальшому вплив комп'ютерних технологій перетворив системи планування на комплексну систему планування ресурсів підприємства з використанням інтегрованого управління корпоративними базами даних з електронними бізнес-порталами (робочі місця на основі Інтернет або інтранет).

Бізнес-середовище, в якому працюють підприємства, за останні кілька десятиліть істотно змінилося. Глобальне бізнес-середовище, що характеризується більш високим конкурентним тиском і підвищеною складністю стратегій та операцій, формує досягнення в області технології виробництва та Інтернет, відкриваються ринки по всьому світу. Ефективні системи управлінського обліку також змінилися, щоб надавати інформацію, яка допомагає поліпшити планування, контроль та прийняття рішень підприємствами.

До важливих напрямків розвитку управлінського обліку, що є результатом змін у бізнес-середовищі можна віднести:

- нові методи оцінювання витрат і обліку собівартості продукції та послуг;
- розуміння й врахування очікувань клієнтів;
- оцінювання бізнесу з міжфункціональної точки зору;
- надання інформації, що є корисною для підвищення загальної якості продукції та послуг;
- стратегічне позиціонування.

Нові методи оцінювання витрат і обліку собівартості продукції та послуг. Сьогодні підприємства потребують концентрованої, точної інформації про витрати на товари і послуги, які вони надають. У недавньому минулому підприємство могло виробляти кілька схожих продуктів. Лише витрати на матеріали і робочу силу відрізнялися одним продуктом та іншим, і визначати вартість кожної виробленої одиниці було порівняно легко. Тепер, з розвитком технологій та автоматизації, складніше сформулювати інформацію щодо витрат, яка є необхідною для прийняття управлінських рішень.

Традиційний облік витрат у виробництві не фіксує вартість того, що не належить до завершенної виробництвом продукції: витрати недосконалої якості, витрати на обладнання, що не використовується тощо. Тим не менш, ці невраховані і неконтрольовані витрати на деяких підприємствах настільки ж значні, як і витрати, які фіксує традиційна бухгалтерська звітність. З іншого боку, новий метод обліку витрат, розроблений в останні 10 років, – облік витрат за видами діяльності («*activity-based costing*») – дозволяє фіксувати всі витрати, що пов'язані з виробництвом.

Більш детальним підходом до визначення вартості товарів і послуг є функціонально-вартісний аналіз – *activity-based costing (ABC)*. За умови його використання підвищується точність калькулювання, фіксуються витрати по багатьох видах діяльності, які необхідно виконати для отримання продукту або надання послуги. Функціонально-вартісний аналіз фокусує увагу на тому, як підприємства створюють споживчу цінність для клієнтів. У загальному розумінні його мета полягає у винайденні способів виконання необхідних операцій більш ефективно і усуненні тих, які не створюють цінності.

Орієнтація на потреби клієнта під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг має знаходитися в центрі уваги управління. Підприємства можуть забезпечувати конкурентну перевагу, створюючи кращу споживчу цінність з тими ж або більш низькими витратами, ніж

конкуренти, або забезпечувати еквівалентну вартість з нижчими витратами, ніж у конкурентів. Споживча цінність – це різниця між тим, що клієнт отримує, і тим, від чого клієнт відмовляється при купівлі товару або послуги. Коли йдеться про споживчу цінність, розглядається весь спектр матеріальних і нематеріальних вигод, які клієнт отримує від придбаного продукту. Клієнти отримують базові та спеціальні характеристики продукту, сервіс, якість, інструкції з експлуатації, репутацію, бренд та інші важливі компоненти. З іншого боку, клієнти відмовляються платити за витрати на придбання товару (за час і зусилля, витрачені на придбання і на навчання тому, як використовувати продукт). Вони також відмовляються від оплати витрат, пов'язаних з використанням товару, його обслуговуванням та утилізацією.

Стратегічне позиціонування. Одним із важливих чинників підвищення споживчої цінності товарів та створення підприємством сталої конкурентної переваги є його стратегічне позиціонування. Як правило, підприємства вибирають одну з двох загальних стратегій.

1. **Витратного лідера.** Мета стратегії витратного лідерства – забезпечення такої ж або більшої споживчої цінності за нижчими, ніж у конкурентів, витратами.

2. **Диференціації продукту.** Наприклад, висока якість виконання, більш бажані характеристики продукту, краще обслуговування клієнтів і т. д. Стратегія диференціації прагне підвищити споживчу цінність, забезпечуючи такий її рівень, що не передбачено конкурентами. Наприклад, підприємство, що продає комп'ютерну техніку, створює конкурентну перевагу, пропонуючи своїм клієнтам 24-годинну технічну допомогу на дому. Точна інформація про витрати важлива для того, щоб бачити, чи додає додаткова послуга, що надається, більше доходів, ніж вона коштує.

Успішне досягнення позиції витратного лідера або реалізація стратегії диференціації вимагає розуміння компанією ланцюжка створення цінності. Ланцюжок цінності є набором заходів, необхідних для проектування, розробки, виробництва, маркетингу, постачання товарів, а також надання клієнтам додаткових послуг. Система управлінського обліку має відстежувати інформацію щодо найрізноманітніших видів діяльності, що охоплюють виробничо-збутовий ланцюг. Наприклад, ще перед випуском останньої версії продукту підприємство витрачає значні зусилля на дослідження витрат, пов'язаних з його розробкою і виробництвом, а також на визначення суми грошей, яку потенційні клієнти будуть готові витратити, щоб придбати продукт. Крім того, споживча цінність може бути збільшена за рахунок підвищення швидкості доставки, оскільки багато клієнтів відмовляються від придбання товару у разі затримки з його постачанням.

Важливо зазначити, що компанії мають також і внутрішніх клієнтів: процес закупівель охоплює поставки виробів і матеріалів для виробничих цехів. Своєчасне забезпечення виробництва високоякісними деталями настільки життєво важливе для цехів, як і для компанії в цілому, бо це є передумовою виготовлення високоякісних товарів для зовнішніх замовників. Така увага на управлінні внутрішнім ланцюжком цінності і обслуговуванні внутрішніх клієнтів демонструє важливість міжфункціонального підходу до управління.

Оцінювання бізнесу з міжфункціональної точки зору. У системі управління ланцюжком цінності фахівець з управлінського обліку повинен розуміти і оцінювати багато функцій бізнесу. Сучасні підходи до визначення витрат можуть включати витрати на розробку конструкції та технології, а також виробничі витрати і витрати на дистрибуцію, продаж та сервіс. Людина, яка добре навчена різним методам визначення витрат, яка розуміє різницю між визначенням короткострокових та довгострокових витрат, може мати неоціненне значення у визначенні того, яка саме інформація стосується до прийняття рішень. Наприклад, стратегічні рішення можуть зажадати визначення всіх витрат, що стосуються формування ланцюжка цінності. У довгостроковій перспективі, наприклад, у банківській галузі США витрачається приблизно 500 млн дол. на рік у всіх функціональних областях для аналізу прибутковості клієнтів, що дозволяє оцінити найбільш і найменш прибуткових клієнтів.

Навіщо намагатися прив'язати управлінський облік до маркетингу, менеджменту, інжинірингу, фінансів та інших бізнес-функцій? Коли прийнято підхід управління ланцюжком цінностей і наголошується на споживчій цінності, ми бачимо, що ці функціональні аспекти діяльності підприємства пов'язані між собою. Наприклад, продавці можуть запропонувати великі знижки наприкінці року, щоб задовольнити очікуваним рівнем продаж. Якщо клієнти купують більше товарів, виробничим підрозділам компанії, можливо, доведеться працювати у дві зміни, що спричиняє необхідність понад-

нормованої оплати і т. д. Міжфункціональна точка зору дозволяє побачити загальну картину й визначити, що зростання доходів буде мати місце за рахунок набагато більш високих витрат на продукт. Таке бачення дозволяє менеджерам підвищити якість, скоротити час, необхідний для обслуговування клієнтів (внутрішніх і зовнішніх), а також підвищити ефективність роботи в цілому.

Загальне управління якістю. Постійне покращення якості продукції та послуг є основою формування конкурентних переваг підприємства. Філософія тотального управління якістю, в рамках якої виробники прагнуть створити середовище, яке дозволяє робітникам виробляти ідеальні (нуль дефектів) вироби, замістила концепцію достатньої якості, що характеризувала виробничі відносини в минулому. Подібний акцент в управлінні підвищив значення системи управлінського обліку, яка надає інформацію про якість, у тому числі, для управління витратами якості у виробництві і сфері послуг.

Фахівці з управлінського обліку організують формування даних про витрати в ланцюжку створення цінності і збирають фінансову та нефінансову інформацію. Мета полягає в тому, щоб надати менеджерам інформацію, яка підтримує їхні зусилля щодо скорочення відходів, і забезпечити, виконуючи як фінансову, так і нефінансову інформацію, звітність, що краще відображає загальну продуктивність.

Нарешті, одна з останніх вимог до фахівців з управлінського обліку – допомогти підприємству реалізувати метод управління ризиками (*Enterprise Risk Management – ERM*). *ERM* є для менеджерів формальним способом виявлення та реагування на найбільш важливі загрози і можливості, що стоять перед підприємством. *ERM* стає все більш важливим для успіху в довгостроковій перспективі.

Час як елемент конкуренції. Істотним елементом на всіх етапах формування ланцюжка цінності є час. Фірми світового класу зменшують час виходу на ринок шляхом скорочення періодів розробки, впровадження продуктів та виробничих циклів. Вони постачають товари та послуги швидше, усуваючи етапи, що не додають вартості: тривалість цих етапів є часом, що не має цінності для клієнта (наприклад, час, протягом якого товар знаходиться у вантажному терміналі).

Важливе значення має зв'язок між часом і життєвим циклом продукції. Швидкість технологічних інновацій зростає для багатьох галузей промисловості, і життя того чи іншого продукту може бути досить коротким. Менеджери повинні вміти швидко і рішуче реагувати на мінливі умови ринку і спиратися для досягнення цієї мети на інформацію управлінського обліку.

Ефективність. Підвищення ефективності також є однією з найважливіших задач управління підприємством. Практика показала, що для забезпечення ефективності потрібними є розрахунки й аналіз як фінансових, так і нефінансових показників. Утім важливою мірою ефективності є витрати. Тенденції динаміки витрат і заходи щодо змін у продуктивності можуть забезпечити важливі показники ефективності рішень, що приймаються у контексті безперервного поліпшення. Для обґрунтування цих заходів витрати повинні бути правильно визначені, виміряні і розподілені. Крім того, обсяги виробництва продукції мають бути пов'язані з необхідними ресурсами, та має бути розраховано загальний фінансовий ефект від змін продуктивності.

1.4. ЧИННИКИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ

Одиницею будь-якої роботи є дія. Для обслуговування клієнтів, наприклад, у ресторані офіціант має виконувати такі основні дії:

- посадити клієнта і запропонувати меню;
- прийняти замовлення клієнта;
- відправити заявку на кухню;
- принести клієнту замовлену їжу;
- обслуговувати під час прийняття їжі та поповнювати напої;
- визначити вартість та віднести рахунок клієнту;
- отримати гроші і дати решту;
- прибрати і відновити стіл.

Кожне з цього переліку є дією, а на отримання результату по кожній з них витрачаються ресурси, які коштують грошей. Для ефективного управління діями та ресурсами підприємства необхідно зрозуміти, як реагують витрати на відповідні чинники.

Основним чинником витрат є споживчий попит. Без споживчого попиту на товари або послуги підприємство не може існувати. Для обслуговування клієнтів керівники та співробітники приймають різні рішення і здійснюють численні дії. Ці рішення і дії, виконані для задоволення споживчого попиту, зумовлюють витрати. Чинники витрат можуть бути класифіковані різними способами. Саме їх розділення на три категорії (структурні, організаційні та діяльнісні) забезпечує корисну основу для розуміння сутності управлінського обліку (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація чинників витрат підприємства

Структурні чинники витрат. Види діяльності підприємства та витрати на діяльність, насамперед, залежать від розміру організації (підприємства), її місцезнаходження, сфери діяльності і використовуваних технологій. Рішення, що стосуються структурних факторів витрат розробляються рідко, і як тільки вони прийняті, організація фактично визначає шлях діяльності, котрий потім буде важко змінити. Для мережі невеликих магазинів, наприклад, можливі структурні чинники витрат включають визначення:

- *розміру магазинів* – це впливає на різноманітність товарів і операцій, що можуть бути здійснені, та на експлуатаційні витрати;
- *типу будівництва* – у той час, як полегшений тип будівництва складу обходиться дешевше, воно не може не бути зручним місцем для продажу окремих груп товарів (наприклад, одягу високої моди);
- *місця розташування магазинів* – розташування в торговому центрі може коштувати більше і вимагати дотримання певних правил торгівлі, але забезпечує більший трафік клієнтів і загальну рекламу;
- *видів технологій, що слід використовувати в магазинах* – комп’ютеризована система підтримки всіх запасів і дані щодо продаж вимагають відчутних початкових інвестицій і фіксованих щорічних експлуатаційних витрат, забезпечуючи при цьому більш актуальну інформацію. Разом з цим, системи комп’ютерної інвентаризації та обліку продаж можуть бути дешевшими з огляду на великі обсяги обороту, ніж менш коштовні системи, які покладаються більше на використання праці бухгалтерів.

Організаційні чинники витрат. Організаційні, як і структурні фактори, впливають на витрати, що зумовлені видами діяльності. На виробничому підприємстві наперед визначені тип будівлі, обладнання та місце розташування розглядаються як дані, коли приймаються рішення щодо організаційних чинників витрат. Приклад організаційних чинників витрат у виробничих організаціях включає прийняття рішень з нижченаведених питань.

Співробітництво з обмеженою кількістю постачальників. Це може допомогти в отриманні потрібних матеріалів у потрібній кількості в оптимальні терміни. Розвиток зв'язків з постачальниками також може привести до таких ініціатив постачальників, які підвищують прибутковість обох організацій.

Надання співробітникам інформації про витрати і наділення їх правами приймати рішення. Це дозволяє підвищити швидкість прийняття рішення та знизити витрати, роблячи співробітників більш відповідальними та орієнтованими на клієнта. Співробітники виробничої ланки можуть, наприклад, розробляти пропозиції з дизайну продукту, які знижують виробничі витрати і зменшують недоліки.

Реорганізація існуючого обладнання на заводі, так щоб послідовні операції були ближчими за місцем виконання. Таке більш ефективне розташування знижує витрати на переміщення запасів між робочими місцями.

Розробка компонентів продукту, щоб вони могли поєднуватися один з одним лише в одному правильному порядку. Це може зменшити дефекти, а також час складання та витрати.

Виробництво малих обсягів, використовуючи обладнання загального призначення, а не спеціалізоване обладнання. Припускаючи, що спеціалізоване обладнання є більш складним і дорогим, це рішення може зменшити тривалість операцій і експлуатаційні витрати.

Чинники витрат діяльності – конкретні одиниці роботи (діяльності), що споживають виробничі ресурси. Оскільки здійснення тієї чи іншої діяльності пов'язано з витрачанням ресурсів, а ресурси коштують грошей, виконання дій формує витрати підприємства.

Основні рішення щодо доступних дій фактично приймаються як відповідь на очікування клієнтів, що передують фактичному виконанню дій. На рівні дій, виконання попередніх планів і наступних передбачених заходів має важливе значення. Усі істотні впливи структурних і організаційних чинників витрат викликають необхідність прийняття рішень.

Для виробничої організації можливими є такі чинники витрат діяльності:

- розміщення замовлення на сировину;
- перевірка вхідної сировини;
- переміщення вироблених елементів між робочими місцями;
- налаштування обладнання для роботи над продуктом;
- витрачання машинного часу на виробничі операції;
- наймання та навчання нових співробітників;
- упаковка для формування транспортної партії;
- обробка замовлень;
- доставка товарів.

В управлінні витратами менеджмент здійснює вибір щодо структурних та організаційних чинників витрат. Ці рішення впливають на види діяльності, необхідні для задоволення потреб клієнтів. Оскільки різні види діяльності пов'язані з різними витратами, управлінські рішення, що належать до структурних та організаційних чинників, у кінцевому підсумку впливають на витрати діяльності і рентабельність. Добре обґрунтовані рішення на рівні структурних і організаційних чинників витрат вимагають розуміння взаємозв'язку між різними типами чинників витрат.

1.5. ІНСТРУМЕНТАРІЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Для забезпечення виконання оперативних, управлінських та стратегічних завдань підприємства в управлінському обліку використовується ціла низка інструментів (у середньому 33). Це свідчить про широкий діапазон діяльності організацій, для яких управлінський облік може сформувати необхідні дані.

Інструменти управлінського обліку – це поєднання традиційних і нових інструментів, і цей перелік постійно розширюється. Деякі традиційні інструменти все ще широко використовуються, незважаючи на коментарі вчених і консультантів щодо їхньої недоречності. Наприклад, у багатьох підручниках не

рекомендується використовувати показник періоду окупності як засіб оцінки інвестицій. Тим не менш, він залишається популярною мірою оцінки, незважаючи на наявність простих альтернатив, які дають більш інформативний результат.

Операційні інструменти. Результати досліджень показують, що підприємства використовують у середньому чотири з 14 інструментів калькулювання (табл. 1.1). Великі підприємства використовують значний перелік інструментів, за винятком оцінювання витрат на якість (*Quality Costing*).

Таблиця 1.1

Відносна популярність інструментів, %

Найменування	Оцінка
Аналіз відхилень	73,5
Розподіл накладних витрат	67
Стандарт-костинг	47
Калькулювання з повним розподілом витрат	45
Калькулювання за замовленнями, партіями товару, процесами або контрактами	42,5
Калькулювання за змінними витратами	36
Операційно-орієнтований метод калькуляції	29,5
Інтегровані рахунки витрат та фінансові рахунки	28
Цільове калькулювання	16
Операційно-орієнтований метод калькуляції з врахуванням часу	14
Калькулювання на базі життєвого циклу	13
Калькулювання витрат на якість	7,5
Калькулювання за матеріальними прямими витратами	7
Калькулювання за системою Кайдзен	5

Деякі інструменти є дуже ресурсоемними, наприклад, *ABC*¹. Цим можна пояснити відносно небажання невеликих підприємств користуватися певними інструментами. Так, *ABC* використовують лише 22 % малих підприємств, порівняно з 46 % крупних (табл. 1.2 і 1.3).

Особливості великих підприємств полягають у складності організації їхньої діяльності, і це викликає необхідність використовувати більш широкий спектр інструментів для різних контекстів управління.

Таблиця 1.2

Розподіл інструментів калькулювання за розміром підприємств (організацій)

Найменування	Організацій за розміром			
	К	В	С	М
Аналіз відхилень	83	80	69	64
Розподіл накладних витрат	73	70	67	57
Стандарт-костинг	57	51	48	37
Калькулювання з повним розподілом витрат	57	50	39	36
Калькулювання за замовленнями, партіями товару, процесами або контрактами	48	43	48	35
Калькулювання за змінними витратами	40	42	32	30
Операційно-орієнтований метод калькуляції	46	29	30	22
Інтегровані рахунки витрат та фінансові рахунки	28	32	21	28
Цільове калькулювання	13	16	16	19

¹ Облік витрат за видами діяльності, операційно-орієнтований метод калькуляції.

Закінчення табл. 1.2

Операційно-орієнтований метод калькуляції з врахуванням часу	13,5	16	10	9,5
Калькулювання на базі життєвого циклу	20	20	10	6
Калькулювання витрат на якість	3	9	9	4
Калькулювання за матеріальними прямими витратами	11,5	4	5	3
Калькулювання за системою Кайдзен	6	7	4	2

Примітки: К – крупні підприємства; В – великі; С – середні; М – малі.

Таблиця 1.3

Використання цінових інструментів за розміром організації

Найменування методу ціноутворення	Організації за розміром			
	К	В	С	М
На основі витрат (<i>Cost-plus pricing</i>)	72	57	66	59
На основі чутливості ринку (<i>Market sensitive pricing</i>)	63	57	65	63
Сегментне ціноутворення (<i>Segmental pricing</i>)	36	32	30	21
«Зняття вершків» (<i>Price skimming</i>)	14	11	8	8
«Прориву на ринок» (<i>Penetration pricing</i>)	30	20,5	20	12
Трансфертних цін (<i>Transfer pricing</i>)	62	50,5	46	38

Примітки: К – крупні підприємства; В – великі; С – середні; М – малі.

Цінові інструменти. Як свідчать дані табл. 1.3, цінові інструменти також зазвичай використовуються переважно великими організаціями, ніж малими. У середньому ж використовується трохи більше двох методів ціноутворення з шести основних.

Є два цінових інструменти, використання яких істотно розрізняється за секторами діяльності: витратне ціноутворення (*Cost-plus pricing*) і трансферне ціноутворення (*Transfer pricing*) (див. рис. 2).

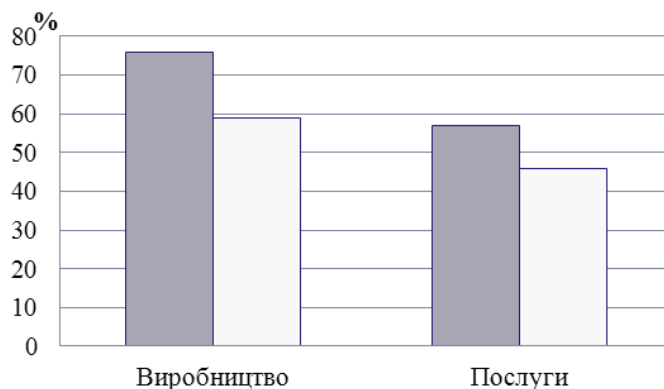


Рис. 2. Використання окремих цінових інструментів за секторами

Згідно з даними на рис. 2, обидва інструменти більш широко використовуються у виробничому секторі. Це не є несподіваним, оскільки відображає тенденцію виробничих підприємств знайти варіант виробництва, де витрати на заробітну плату низькі або де сировина є більш доступною. Крім того, це відображає зв'язок між двома методологіями ціноутворення: трансфертні ціни між бізнес-одинаціями, як правило, включають повні витрати, у той час як ціна для кінцевого користувача часто містить повні витрати плюс прибуток. Сектор послуг представляється порівняно більш активним у впровадженні нових інструментів ціноутворення, особливо чутливих до ринку цін (*Market sensitive pricing*) і сегментного ціноутворення (*Segmental pricing*) (табл. 1.4).

Розподіл цінових інструментів за секторами діяльності

Найменування	Виробництво	Послуги
На основі витрат (<i>Cost-plus pricing</i>)	–	2,2
На основі чутливості ринку (<i>Market sensitive pricing</i>)	4,9	6
Сегментне ціноутворення (<i>Segmental pricing</i>)	1,25	7,9
«Зняття вершків» (<i>Price skimming</i>)	–	0,5
«Прориву на ринок» (<i>Penetration pricing</i>)	0,9	4,1
Трансфертних цін (<i>Transfer pricing</i>)	5,7	4,3

Це може відображати більш гнучкий підхід до ціноутворення у сфері послуг, оскільки порівняння цін різних підприємств набагато важливіше для клієнтів, які користуються послугами, ніж для клієнтів, які купують продукти. Крім того, організація у сфері послуг може надавати пріоритет іншим міркуванням, ніж короткостроковий прибуток, як-от:

- відносини з клієнтом (або отримати нового, або зберегти важливих існуючих клієнтів);
- необхідність отримання досвіду або положення на новому ринку;
- необхідність збереження зв'язків з постачальниками;
- необхідність крос-продаж інших послуг.

Таким чином, сектор послуг може мати більший інтерес до сегментного ціноутворення (різні ціни для різних ринків), цін проникнення (використовується для входу на нові ринки або поглиблення присутності на ринку) і чутливих до ринку цін.

Методи, що використовуються різними за розміром підприємствами, наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Розподіл інструментів бюджетування за розміром підприємств

Найменування	Підприємства за розміром			
	К	В	С	М
Річний прогноз (<i>Financial year forecast</i>)	94	88	86	82
Бюджетування методом прирощування (<i>Incremental budgeting</i>)	52	57	43	38
Нульовий бюджет (<i>Zero based budget</i>)	40	47	37	40
Прогноз готівки (<i>Cash forecast</i>)	83	74	78	80
Ковзне прогнозування (<i>Rolling forecast</i>)	77	62	66	68
АВС бюджетування (<i>Activity based budgeting</i>)	46	30	28	22
Бюджетування на основі пріоритетів (<i>Priority based budgeting</i>)	20	16	13	11
Гнучкий бюджет (<i>Flexible budgeting</i>)	30	34	35	32
Планування за рамками бюджетів (<i>Beyond budgeting</i>)	4	3	6	2

Примітки: К – крупні підприємства; В – великі; С – середні; М – малі.

Невеликі підприємства й організації, оскільки власники мають більший контроль і нагляд за витратами, використовують менш складні методи формування бюджету. Утім цей вплив розміру організації не настільки очевидний, якщо розглядати використання трійки інструментів бюджетування як оперативних інструментів – річних фінансових прогнозів, прогнозів готівки і ковзних прогнозів (*Financial year forecasts, Cash forecasts and Rolling forecasts*), що використовуються усіма організаціями однаковою мірою незалежно від розміру.

1.6. ФІНАНСОВИЙ І УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

Існують два основних типи систем обліку інформації: фінансовий облік і управлінський облік.

Фінансовий облік, насамперед, пов'язаний з продукуванням інформації (фінансової звітності) для зовнішніх користувачів, у тому числі, інвесторів, кредиторів, клієнтів, постачальників, державних установ тощо. Ця інформація має історичну орієнтацію і використовується для виконання таких завдань, як обґрунтування інвестиційних рішень, здійснення управлінського аналізу, моніторингу діяльності і регулювання.

Фінансова звітність повинна відповідати певним правилам і стандартам, що встановлюються П(С)БО, МСФЗ, ДКЦПФР, ДПА тощо. Ці правила належать до таких питань, як визнання доходів, витрат часу і записів щодо активів, зобов'язань та акціонерного капіталу.

Система управлінського обліку дає інформацію для внутрішніх користувачів, наприклад, менеджерів, керівників і працівників. Таким чином, управлінський облік може бути правильно названо внутрішнім обліком, а фінансовий облік – зовнішнім. Зокрема, управлінський облік виявляє, збирає, оцінює, класифікує і повідомляє про фінансову та нефінансову інформацію, корисну для внутрішніх користувачів у процесі планування, контролю та прийняття рішень.

Порівнюючи фінансовий облік та управлінський, можна ідентифікувати деякі з найбільш важливих їхніх відмінностей.

Цільові користувачі. Управлінський облік фокусується на наданні інформації для внутрішніх користувачів, у той час як фінансовий облік – для зовнішніх користувачів.

Обмеження на вхідну інформацію та методи її обробки. Управлінський облік не підпадає під дію вимог загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, встановлених П(С)БО або GAAP¹, яких необхідно дотримуватися під час формування фінансової звітності. На відміну від фінансового обліку, управлінський облік не має офіційного органу, який встановлював би формат, зміст і правила вибору даних і процесів для підготовки звітів.

Тип інформації. Інформація, що лежить в основі фінансової звітності має, як правило, об'єктивний характер, є фінансовою та такою, що піддається перевірці. Для управлінського обліку інформація може бути фінансовою або нефінансовою і мати набагато більш суб'єктивний характер.

Часова орієнтація. Фінансовий облік має історичну орієнтацію. Він фіксує і повідомляє про події, які вже відбулися. Хоча управлінський облік звітує про події, які вже відбулися, він також наголошує на інформації про майбутні події. Управління, наприклад, може дізнатися, якими будуть витрати виробництва продукції в наступному році. Ця орієнтація на майбутнє є необхідною для планування та прийняття рішень.

Ступінь агрегування. Управлінський облік передбачає вимірювання та підготовку внутрішніх звітів, що використовуються для оцінки ефективності діяльності суб'єктів, виробничих ліній, відділів і менеджерів. По суті, ним забезпечується необхідна детальна інформація. Фінансова звітність, з іншого боку, охоплює питання діяльності підприємства в цілому, забезпечуючи більш агреговані точки зору.

Широта. Управлінський облік у цілому є набагато ширшим, ніж фінансовий облік. Він включає аспекти управлінської економіки, промислового будівництва та управління дослідженнями, а також багатьох інших областей.

Порівняльну характеристику управлінського і фінансового обліку представлено у табл. 1.6.

¹ Generally accepted accounting principles (GAAP).

Порівняння фінансового та управлінського обліку

Характеристики	Управлінський облік	Фінансовий облік
Користувачі інформації	Внутрішні користувачі, такі як менеджери.	Зовнішні користувачі, такі як кредитори, акціонери та державні регулюючі органи.
Мета підготовки інформації	Щоб допомогти керівникам планувати, спрямувати, контролювати ділові операції та приймати бізнес-рішення.	Для зовнішніх користувачів, щоб сприяти обґрунтуванню рішень щодо кредитування або інвестування.
Результат здійснення обліку	Будь-який продукт аналізу внутрішньої бухгалтерської звітності, який вважається доцільним з боку керівництва.	Фінансова звітність.
Облікові одиниці	Як фізичні, так і грошові одиниці.	Грошові одиниці.
Зміст та формат звітів	Керівництво визначає, що воно хоче отримати в звіті, і як він має бути відформатований. Звіти складаються лише тоді, коли вигода від використання звіту перевищує вартість його підготовки.	Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку визначають зміст і формат фінансової звітності.
Основа висхідної інформації та спрямування обліку	Разом із тим, що деякі дані засновані на минулих операціях, управлінський облік фокусується на майбутнє. Він надає інформацію щодо зовнішніх і внутрішніх операцій.	Інформація, заснована на історичних угодах, укладених із зовнішніми агентами.
Обмеження на вхідну інформацію	Не підпадає під дію вимог П(С)БО та МСФЗ, не має регулюючого органу.	Складання та надання фінансової звітності повинно відповідати вимогам П(С)БО та МСФЗ.
Тип інформації	Має переважно суб'єктивний характер, може бути фінансовою і нефінансовою.	Має об'єктивний характер та є фінансовою.
Ступінь агрегування	Встановлюється необхідний ступінь агрегування інформації.	Відображає діяльність підприємства в цілому.
Основна вимога до висхідної інформації	Дані повинні бути релевантними.	Дані повинні бути достовірними і об'єктивними.
Структурний об'єкт обліку	Сегменти бізнесу, такі як продукти, клієнти, географічні регіони, департаменти та підрозділи.	Підприємство в цілому.
Частота підготовки звітів	Залежить від потреб керівництва. Деякі доповіді готуються щоденно, у той час як інші можуть бути підготовлені лише один раз.	Щорічно і щоквартально.
Суб'єкт аудиту облікових операцій та звітності	Немає незалежного аудиту. Тим не менш, служба внутрішнього аудиту компанії може розглянути процедури, які використовуються в підготовці звітів.	Незалежні сертифіковані аудитори.

1.7. ОСНОВНІ ЧИННИКИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ВИБІР ШЛЯХІВ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Як видно з табл. 1.6., організація управлінського обліку є внутрішнім завданням управління підприємством. Під час його вирішення визначається:

- спосіб класифікації витрат;
- ступінь деталізації місць виникнення витрат;
- які місця виникнення витрат мають бути пов'язані з центрами відповідальності;
- спосіб обліку фактичних і планових, повних і часткових (змінних, прямих, обмежених) витрат і таке інше.

Відповіді на ці питання формують спосіб організації управлінського обліку на підприємстві, у якому відображаються специфічні особливості діяльності: фінансовий стан підприємства; його організаційна структура управління, технології, що застосовуються тощо.

Фінансовий стан підприємства

Створення системи управлінського обліку вимагає істотних витрат фінансових ресурсів і часу. Підприємство несе витрати на залучення фахівців, організацію відповідних функціональних підрозділів, забезпечення необхідної матеріальної бази їхньої діяльності (приміщення, комунікації, придбання комп'ютерної техніки та програмних засобів). Природно, що додаткові витрати передбачають наявність власних джерел їх фінансування.

Підприємства, які знаходяться в поганому фінансовому стані, ймовірно, не будуть мати можливості за рахунок власних ресурсів організувати управлінський облік на належному рівні. Утім організація управлінського обліку спрямована на підвищення прибутковості діяльності і, отже, може розглядатися як інвестиційний проект з усіма можливостями залучення відповідних зовнішніх джерел.

Організаційна структура управління підприємством формує систему взаємодії і взаємозв'язку різних структурних підрозділів, визначаючи їхню підпорядкованість і підзвітність.

На підприємствах використовуються такі типи організаційних структур управління: лінійна, функціональна, лінійно-функціональна, матрична, бригадна, дивізіональна тощо (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Типи організаційних структур управління

Типи структур	Характеристика
1. Лінійна	Планування і контроль робіт здійснюється по вертикалі: від керівника до виробничих підрозділів.
2. Функціональна	Планування і контроль робіт до виробничих підрозділів здійснюється функціональними підрозділами.
3. Лінійно-функціональна	У рамках цієї структури розділено функції планування (функціональні підрозділи) та виконання робіт (виробничі підрозділи).
4. Матрична	У лінійно-функціональну структуру вбудовуються менеджери по виконанню, як правило, складних завдань, що потребують цілеспрямованої інтеграції окремих підрозділів організації.
5. Бригадна	Заснована на організації робіт у рамках комплексних бригад (конструктори, технологи, економісти, робочі), які виконують роботи по випуску елементів і компонентів готового товару.
6. Дивізіональна	Крупні диверсифіковані підприємства, що підрозділяються на окремі виробництва за типами продукції. Функціональні підрозділи створюються як на рівні відокремлених виробництв, так і підприємства в цілому.

Лінійні організаційні структури передбачають виділення автономних виробничо-господарських підрозділів і відповідних їм рівнів управління з наданням таким підрозділам оперативного-виробничої самостійності і з перенесенням на цей рівень відповідальності за понесені витрати і отримані доходи. Унаслідок чого керівництво вищого рівня концентрує увагу на вирішенні стратегічних завдань, пов'язаних із розвитком підприємства в цілому.

Поділ компанії за підрозділами може здійснюватися за одним з таких принципів:

- за продуктовим з урахуванням особливостей продукції, що випускається, або послуг, що надаються;
- залежно від структури споживачів або клієнтів;
- за регіональним – залежно від обслуговуваних територій.

Функціональні структури передбачають поділ функцій між структурними підрозділами або фахівцями з підпорядкуванням їм усіх нижчих підрозділів. У рамках цієї організаційної структури один підрозділ підпорядковується декільком вищим керівникам, що реалізують свої функції. Разом із цим, внутрішня структура підрозділів переважно будується за лінійним принципом. Наприклад,

начальник підрозділу одночасно підпорядковується заступникам директора з виробництва, комерції і економіки.

Лінійно-функціональні структури найчастіше зустрічаються в практиці діяльності підприємств. Вони, зважаючи на назву, поєднують елементи лінійних і функціональних структур, коли виконання спеціалізованих функцій переплітається з системою підзвітності й відповідальності за безпосереднє виконання поставлених завдань.

Матричні структури формуються в рамках закріплення в організаційній побудові підприємства двох напрямів керівництва: вертикального – управління структурними підрозділами підприємства; горизонтального – управління окремими проектами або програмами, що охоплюють декілька підрозділів (наприклад, експансія на нові ринки, розробка нового продукту, технічна реконструкція тощо).

Особливості технологій, що застосовуються

Технології, а разом з ними і засоби виробництва значною мірою впливають на рівень, структуру та динаміку витрат підприємства. Отже, і організація системи управлінського обліку щільно пов'язана із техніко-технологічними особливостями його діяльності.

1.8. ТИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Різноманітні системи організацій управлінського обліку можуть бути розділені на групи за такими класифікаційними ознаками:

- за формою зв'язку рахунків управлінського і фінансового обліку на інтегровані й автономні;
- за оперативністю обліку витрат на системи обліку минулих (фактичних) витрат та системи обліку стандартних (нормативних) витрат;
- за повнотою відображення витрат в обліку на системи обліку повних витрат (попроцесна, позамова, попередільна) й системи обліку скороченої собівартості (директ-костінг).

Інтегрована система взаємозв'язку рахунків управлінського і фінансового обліку ґрунтується на побудові плану рахунків, який об'єднує рахунки управлінського і фінансового обліку. Така система базується на функціональній ознаці класифікації рахунків: виробничі рахунки, рахунки адміністративних і збутових витрат, рахунки витрат і доходів від інвестиційної і фінансової діяльності.

Прикладом інтегрованої системи рахунків управлінського і фінансового обліку є національний план рахунків, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку і Інструкції з його застосування».

При цьому прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку «Загальновиробничі витрати» і наприкінці звітного періоду списуються на рахунок «Виробництво», зважаючи на визначені на підприємстві баз розподілу витрати між об'єктами калькуляції (видами продукції, послуг, робіт).

Витрати підрозділів, які здійснюють невиконавчі функції (управління, збут і т. д.), не включаються до виробничої собівартості продукції, а списуються на рахунок «Фінансові результати» у звітному періоді, в якому вони були понесені.

Автономна система обліку передбачає повне відокремлення управлінського обліку від фінансового. Взаємозв'язок між ними здійснюється тільки за допомогою системи розподільних рахунків (розподіл первинних витрат і доходів за елементами).

Автономній системі обліку притаманні такі риси:

- десяткова система кодування рахунків;
- поділ рахунків на балансові, фінансові рахунки витрати-випуск, позабалансові рахунки, спеціальні рахунки управлінської бухгалтерії;
- метод обліку орієнтовано на постійне зіставлення витрат і фінансового результату (за виробами, сегментами діяльності, центрами відповідальності тощо);

- використання спеціальних синтетичних рахунків «Відхилення від спеціально встановленої собівартості і нормативних витрат» і «Відхилення, виявлені при бухгалтерській обробці даних», що дозволяють виявити відхилення у виробничому процесі і відхилення, які включаються в собівартість, виявлені під час інвентаризації.

Автономна система управлінського обліку характеризується вищою ефективністю, що забезпечується:

- можливістю удосконалення системи обліку завдяки посиленню аналітичної обробки даних управлінського обліку (за місцем виникнення витрат, видами продукції, групами покупців і т. ін.);
- посиленням контрольних функцій завдяки введенню спеціальних рахунків-екранів, що відображають взаємозв'язок між даними фінансового і управлінського обліку;
- можливістю отримання постійної інформації у вигляді сум покриття (за системою неповної собівартості) і прибутку (за системою повної собівартості) в розрізі центрів відповідальності, видів продукції, сегментів діяльності;
- можливістю інтеграції методів директ-костінгу і стандарт-костінгу за допомогою спеціальних рахунків відхилень і поділів в обліку змінних і постійних витрат;
- можливістю групування витрат за статтями в розрізі зовнішніх і внутрішніх сегментів діяльності, центрів відповідальності і прибутку (на рахунках управлінського обліку).

Разом із цим, недоліком автономної системи обліку є трудомісткість ведення управлінського обліку, що пов'язано з необхідністю виконання двох планів рахунків: фінансового і управлінського обліку.

1.9. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І ЕТИКА ПОВЕДІНКИ

Практично всі фахівці з управлінського обліку готуються для надання допомоги керівникам у вирішенні завдань максимізації прибутку. Традиційно дії щодо економічних показників підприємства були питаннями першорядної важливості. Тим не менш, керівники та фахівці з управлінського обліку не повинні бути зосередженими лише на прибутку, вони мають розвивати впевненість, що єдиною метою бізнесу є максимізація чистої вартості власного капіталу. Мета максимізації прибутку повинна бути обмежена вимогою, що прибуток досягається через дотримання правових та етичних норм.

Етична поведінка полягає у виборі дії, яка правильна, конкретна і справедлива. Поведінка може бути правильною чи неправильною, вона може бути коректною або некоректною, і рішення, які приймаються, можуть бути справедливим чи несправедливим. Хоча люди часто мають не однакові погляди на сутність етичної точки зору, існує загальний принцип, що лежить в основі всіх етичних систем. Цей принцип виражається в переконанні, що кожен член групи несе певну відповідальність за благополуччя інших членів. Готовність жертвувати власними інтересами для благополуччя групи є основою етичних дій. Це поняття жертви формує деякі основні цінності, які надають змісту поняттям добра і зла в більш конкретних термінах.

Для морального чи етичного виховання, щоб воно мало сенс, має бути наявною неформальна угода про значення, які описують концепцію поняття «правильно». Десять з цих значень були виявлені і описані Майклом Джозефсоном. Вони подають низку принципів, які в загальних рисах окреслюють поняття «правильно» і «неправильно», та забезпечують управління поведінкою:

- 1) чесність;
- 2) цілісність;
- 3) обов'язковість;
- 4) вірність;
- 5) справедливість;
- 6) турбота про інших;
- 7) повага до інших;
- 8) громадянська відповідальність;
- 9) прагнення до досконалості;
- 10) звітність.

Багато з відомих бухгалтерських скандалів, зокрема, пов'язаних з компаніями *Adelphia*, *WorldCom*, *HealthSouth*, *Parmalat* і *McKesson*, свідчать про тиск, з якими стикаються топ-менеджери і фахівці з управлінського обліку, щоб штучно збільшити розмір чистого доходу, особливо в короткостроковій перспективі. Вони, на жаль, коли зустрічаються із сумнівними судженнями щодо доходів і витрат, часто не протидіють такому тиску. Наприклад, скандал у компанії *WorldCom* стався через те, що генеральний директор, щоб уникнути ситуації, яка могла б різко знизити чисті доходи за поточний період, примусив кілька бухгалтерів робити незаконні записи в бухгалтерських рахунках. Зрештою, *WorldCom* довелося заплатити сотні мільйонів доларів американському уряду та акціонерам за свої незаконні та неетичні дії. Крім того, кілька керівників за свої дії були засуджені до тривалого тюремного ув'язнення. Недавня іпотечна криза також висвітлила важливість етичних міркувань, деякі банки намагалися збільшити свій прибуток за рахунок більшого кредитування фізичних осіб, ніж вони могли дозволити собі, або з використанням умов, які були навмисне менш прозорими.

Компанії з сильним етичним кодексом можуть значно виграти від більш міцних зв'язків з клієнтами і лояльності співробітників. У той час як для брехунів і шахраїв ці перемоги будуть недовговічними.

Враховуючи значення дотримання етичних норм поведінки, провідні міжнародні організації, що об'єднують спеціалістів з управлінського обліку (наприклад, *the American Institute of Certified Public Accountants*, *the Institute of Management Accountants* тощо), мають кодекси етики, які регулюють поведінку своїх членів. Багато компаній також розробили етичні кодекси для своїх співробітників.

Етична поведінка включає більше, ніж просто переконаність, що ви не порушуєте етичний кодекс. Більшість з нас відчувають, що є правильним і що є неправильним. Тим не менш, можливість реалізувати засоби швидкого збагачення може спокусити багатьох людей. Майже будь-якого дня газетні заголовки виявляють посадових осіб і бізнес-лідерів, які не робили правильних речей. Їхня жадібність взяла верх над відчуттям правильного і неправильного. Ці люди слідували нормі «Беріть, поки ще можна» або «Те, що я зробив буде неправильним лише тоді, коли мене на цьому упіймають». Натомість етично витриманою нормою є «Поводься з іншими так, як хотів би, щоб чинили з тобою».

ПИТАННЯ ДЛЯ ПЕРЕВІРКИ ЗНАНЬ

1. Що розуміють під управлінським обліком?
2. Які завдання ставляться перед управлінським обліком?
3. Які функції виконує бухгалтер-аналітик (спеціаліст з управлінського обліку) в процесі управління?
4. Які існують підходи до розуміння сутності та завдань управлінського обліку в західній практиці?
5. Як класифікується інформація, яку використовує управлінський облік?
6. Що є джерелом інформації для управлінського обліку?
7. Як відрізняються вимоги користувачів до інформації залежно від їхнього типу?
8. Як би ви обґрунтували актуальність створення системи управлінського обліку на вітчизняних підприємствах?
9. Чим можна пояснити необхідність створення та об'єктивність виникнення системи управлінського обліку?
10. Які чинники зумовлюють формування витрат?
11. Охарактеризуйте суть та значення управлінського обліку (структуру, механізм функціонування).
12. Яка роль управлінського обліку в системі сучасного менеджменту?
13. Якими основними рисами характеризується сучасний облік?
14. Дайте характеристику системі управлінського обліку.
15. У чому полягає мета управлінського обліку?
16. Обґрунтуйте взаємозв'язок функцій управління та управлінського обліку.
17. Які основні завдання управлінського обліку?

18. Охарактеризуйте основні функції управлінського обліку.
19. Дайте характеристику предмету та методу управлінського обліку.
20. На яких основних засадах має базуватися концепція методу управлінського обліку?
21. Як можна охарактеризувати системність та оперативність управлінського обліку за умови одночасного забезпечення стратегічного розвитку підприємства?
22. Дайте характеристику основних об'єктів управлінського обліку.
23. Назвіть основних користувачів інформації системи управлінського обліку.
24. У чому полягає взаємозв'язок та відмінності фінансового обліку від управлінського?
25. Еволюція та основні етапи розвитку управлінського обліку.
26. Дайте характеристику та назвіть особливості інтегрованої системи обліку.
27. Дайте характеристику та назвіть особливості автономної системи обліку.
28. Дайте перелік принципів управлінського обліку та їхню характеристику.
29. У чому полягають етичні вимоги до виконання функції управлінського обліку?

ТЕСТИ

1. Управлінський облік являє собою підсистему:
 - а) статистичного обліку;
 - б) фінансового обліку;
 - в) бухгалтерського обліку;
 - г) господарського обліку.
2. Основою управлінського обліку є:
 - а) фінансовий облік;
 - б) податковий облік;
 - в) виробничий облік;
 - г) статистичний облік.
3. Основна мета управлінського обліку полягає в наданні інформації:
 - а) зовнішнім користувачам;
 - б) внутрішнім користувачам;
 - в) органам виконавчої влади;
 - г) інвесторам.
4. Вимога обов'язковості ведення обліку переважно розповсюджується на:
 - а) фінансовий облік;
 - б) управлінський облік;
 - в) оперативний облік;
 - г) статистичний облік.
5. У функціональні обов'язки бухгалтера-аналітика підприємства входять:
 - а) аналіз фінансової звітності;
 - б) управлінське консультування з питань планування, контролю і регулювання діяльності центрів відповідальності;
 - в) податкове консультування;
 - г) всі відповіді правильні.
6. Інформація для управління являє собою:
 - а) відомості, необхідні для прийняття управлінського рішення;
 - б) дані планових і прогнозних розрахунків;
 - в) показники бухгалтерського обліку та звітності;
 - г) все правильно.

7. Якість управлінського рішення в контролінгу залежить:
 - а) від професійних здібностей менеджера;
 - б) від складу і оперативності інформації для управління;
 - в) від організації служби контролінгу на підприємстві;
 - г) від вартості послуг підприємств-конкурентів.
8. Управлінський облік призначений для:
 - а) генерального директора і менеджерів компанії;
 - б) службовців компанії;
 - в) акціонерів компанії;
 - г) все правильно.
9. Управлінський облік і контролінг:
 - а) бажані для будь-якого підприємства;
 - б) обов'язкові в ринкових умовах господарювання;
 - в) не є обов'язковими для підприємства;
 - г) обов'язкові тільки для ПАТ.
10. Правила і методика управлінського обліку:
 - а) рекомендуються державою;
 - б) визначені Мінфіном як рекомендаційні;
 - в) встановлюються самим підприємством;
 - г) регламентовані міжнародними стандартами управлінського обліку.
11. Звітність у системах управлінського обліку та контролінгу:
 - а) персоніфікована по рівнях управління;
 - б) складається за єдиними формами, рекомендованими Мінекономіки;
 - в) універсальна для всіх рівнів менеджменту на підприємстві;
 - г) створюється на даних бухгалтерської звітності.
12. Використання рахунків та подвійного запису в управлінському обліку:
 - а) обов'язково;
 - б) обов'язково для обліку витрат;
 - в) неможливо;
 - г) не обов'язково.
13. Управлінський облік і контролінг переважно орієнтовані на облік і контроль:
 - а) підсумкових показників діяльності підприємства;
 - б) показників роботи виробничих підрозділів і служб;
 - в) правильності нарахування дивідендів тощо;
 - г) витрат підприємства.
14. Управлінський облік:
 - а) призначений для цілей стратегічного управління;
 - б) призначений для вимірювання витрат і результатів діяльності;
 - в) включає те, що вважається корисним для підприємства, у тому числі бухгалтерський облік;
 - г) охоплює всю діяльність підприємства.
15. Використання даних фінансового обліку для управління:
 - а) входить у систему управлінського обліку;
 - б) не входить у систему управлінського обліку;
 - в) питання вирішується на розсуд керівництва підприємства;
 - г) є основою управлінської звітності.
16. Методи управлінського обліку та контролінгу можуть використовуватися:
 - а) тільки на промислових підприємствах і в будівельних організаціях;
 - б) у будь-яких комерційних організаціях;
 - в) у всіх організаціях, включаючи бюджетні установи;
 - г) тільки в бюджетних організаціях.

17. Відділи управлінського обліку та контролінгу:
- а) повинні входити до складу бухгалтерії підприємства;
 - б) повинні виокремлюватися в самостійні підприємства;
 - в) повинні входити до складу планово-фінансової служби підприємства;
 - г) питання вирішується на розсуд керівництва підприємства.
18. Релевантний підхід до прийняття управлінських рішень передбачає використання інформації:
- а) про нормативні витрати;
 - б) про очікувані доходи та витрати;
 - в) про фактичні витрати;
 - г) про всі доходи та витрати звітного періоду.
19. Оцінку вигідності тих чи інших покупців і клієнтів найдоцільніше робити на основі даних:
- а) управлінського обліку;
 - б) бухгалтерського (фінансового) обліку;
 - в) АВС-методу;
 - г) податкового обліку.

ЗАВДАННЯ

Завдання 1. Позначте знаком «-» ознаки, що характерні для фінансового обліку, та знаком «+» – для управлінського обліку.

- основна мета – надання звітності для зовнішніх контролюючих користувачів;
- основна мета – забезпечення інформацією керівництва фірми для прийняття рішень;
- орієнтований на минуле;
- розглядає організацію як єдине ціле;
- більше значення надається деталізованим звітам по підрозділах, продуктам, споживачам;
- більше орієнтований на майбутнє;
- вимагає високої точності;
- більше орієнтований на своєчасність, ніж на високу точність;
- орієнтований на зовнішніх користувачів;
- орієнтований на внутрішніх користувачів;
- інформація може бути віднесена до комерційної таємниці підприємства;
- обов'язковий для ведення, реєстри, введені законодавчими актами;
- не обов'язковий для ведення, вводиться за бажанням керівництва підприємства;
- не існує чітких норм і форм для подання звітності.

Завдання 2. Вкажіть ознаки, характерні для інформації, одержуваної при веденні реєстрів управлінського обліку, зазначивши знаком «+» відповідне твердження:

- є абсолютно точною;
- є абсолютно об'єктивною і достовірною;
- використовує в основному вартісні вимірники;
- може відобразитися у вартісних, натуральних і якісних показниках;
- є гнучкою, орієнтованою на ситуацію;
- повинна бути своєчасною.

Завдання 3. Позначте твердження, які є загальними для фінансового та управлінського обліку, зазначивши знаком «+» відповідне твердження:

- фокусують увагу на діяльності підрозділів, а не організації в цілому;
- пов'язані переважно з майбутнім, ніж з минулим;
- використовують в основі одні й ті ж вихідні дані;
- обов'язкові для кожної організації;
- не можуть використовувати абсолютно неперевірену інформацію і суб'єктивні судження.

Завдання 4. З наведеного нижче переліку вибрати об'єкти управлінського обліку, зазначивши їх знаком «+»

- оподатковуваний прибуток;
- вартість матеріалів, відпущених на виробництво продукції допоміжного виробництва;
- витрати на позавідомчу охорону;
- заборгованість персоналу з оплати праці;
- фінансові вкладення в цінні папери;
- заборгованість бюджету з податків і зборів;
- витрати на оплату праці робітників основного виробництва;
- заборгованість комерційному банку за кредитом;
- канцелярські витрати;
- амортизація будівлі адміністрації;
- заборгованість позабюджетним державним фондам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Crosson Susan, Needles Belverd. *Managerial Accounting*, Ninth Edition. South-Western, Cengage Learning. 2011. – 647 p.

Edwards J. Hermanson R. *Accounting Principles: A Business Perspective*. First Global Text Edition. – Volume 1. – 2010.

Hansen Don R. and Mowen Maryanne M. *Cost Management: Accounting and Control*, Fifth Edition. Thomson South-Western. – 2006. – 1035 p.

Jane Sasseen. FBI Widens Net Around Subprime Industry: With 14 Companies Under Investigation, the Bureau's Scope Is the Entire Securitization Process, *BusinessWeek Online* (January 30, 2008). Taken from http://www.businessweek.com/bwdaily/dnflash/content/jan2008/db20080129_728982.htm?chan=searchon February 12, 2008.

Luhmer Alfred. *Management Accounting*. Winter 2009/10. <http://www.uni-magdeburg.de/bwl1/MACC/index.htm>.

Management accounting tools for today and tomorrow. 2009. Chartered Institute of Management Accountants. www.cimaglobal.com/ma.

Management accounting tools for today and tomorrow. Chartered Institute of Management Accountants. November 2009. www.cimaglobal.com/resources

Michael Josephson, *Teaching Ethical Decision Making and Principled Reasoning, Ethics Easier Said Than Done* (The Josephson Institute, Winter Los Angeles, CA: 1988): 29–30.

Mowen, Hansen, and Heitger. *Cornerstones of Managerial Accounting*, 4e Edition. South-Western, Cengage Learning. 2012, 1010 p.

Большой бухгалтерский словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.bibliotekar.ru/kodex-11/174.htm>.

Власова О. Є. Конспект лекцій з дисципліни «Управлінський облік» (для студентів 4, 5 курсу денної і заочної форм навчання напрямку підготовки 0501 – «Економіка і підприємництво», 6.030509 «Облік і аудит» спеціальності «Облік і аудит») / О. Є. Власова ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2010. – 118 с.

Губачова О. М. Системи та методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Облік у зарубіжних країнах. Бібліотека українських підручників.

Фатхутдинов Р. А. *Производственный менеджмент : [учебник]* / Р. А. Фатхутдинов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К0», 2002. – С. 271–273.

