

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ У ПІДСИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглядаються питання формування та організації обліку фінансових результатів для цілей управління. Наводяться особливості управлінського обліку фінансових результатів.

В статье рассматриваются вопросы формирования и организации учета финансовых результатов для целей управления. Приводятся особенности управленческого учета финансовых результатов.

The article deals with the formation and organization of accounting of financial results for management purposes. We give particular management accounting financial results.

Ключові слова: управлінський облік, фінансові результати, бюджетування, формування, центри відповідальності.

У період сучасної економічної кризи скорочуються інвестиції, посилюються фінансові ризики, зростає інфляція, а отже фінансовий результат сьогодні – це не тільки наслідок успішної роботи підприємства вчора, а й грошовий потік завтра. Визначення фінансових результатів діяльності будь-якого підприємства залежить від методології їх формування й обліку. Традиційна методологія визначення фінансових результатів орієнтована передусім на валові показники, а проблема формування фінансових результатів при цьому залишається другорядною, а отже, потребує розв'язання в умовах сьогодення.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних питань обліку фінансових результатів діяльності підприємств зробили як вітчизняні вчені та науковці: Ю.А.Верига, Б.І.Валуєв, С.Ф.Голов, А.М.Герасимович, З.В.Гуцайлук, В.І.Єфименко, О.В.Карпенко, Г.Г.Кірейцев, М.М.Коцупатрий, М.В.Кужельний, Є.В.Мних, В.Б.Моссаковський, Л.В.Нападовська, М.С.Пушкар, В.В.Сопко, М.Г.Чумаченко, так і провідні зарубіжні вчені-економісти: Є.Бриттон, К.Ватерсон, Г.А.Велш, Ф.Вуд, К.Друрі, Дж.Фостер, Ч.Т.Хорнгрен, Д.Г.Шорт.

Проте в контексті гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами та наявності великої кількості змін у законодавчому забезпеченні виникає низка питань з організації та методології обліку, зокрема, це питання формування фінансових результатів у підсистемі управлінського обліку.

Розвиток управлінської орієнтації обліку в Україні поступово і неухильно набуває нових якостей, змінюючи цільові інтереси на задоволення потреб ефективного управління підприємством. Інформаційним джерелом для прийняття обґрунтованих рішень повинен стати управлінський облік, інструменти якого дозволять провести точний розрахунок, глибокий аналіз, детальне порівняння альтернативних варіантів, здійснити мотивований вибір наступних дій з тактичного та стратегічного розвитку підприємств роздрібної торгівлі та проявляти ініціативу у розв'язанні супутніх організаційних, психологічних і технічних проблем.

Згідно з чинним законодавством України [1], бухгалтерський облік поділяють на фінансовий та управлінський (внутрішньогосподарський), і тому сучасна

система обліку повинна не тільки характеризувати фінансові результати діяльності підприємства минулих періодів (фінансовий і податковий облік), а й забезпечувати інформацією систему управління на всіх рівнях для прийняття рішень при здійсненні поточної діяльності та пов'язаної з майбутнім підприємства (управлінський облік).

Доцільність і можливість практичного поділу обліку на фінансовий та управлінський в Україні сприймається неоднозначно та є об'єктом широкої дискусії. Так, група авторитетних фахівців, а саме М.Чумаченко, В.Палій, В.Івашкевич, наполягають на відокремленні фінансового обліку від управлінського. Прихильники такого розподілу вважають, що такий поділ не порушує єдності системи бухгалтерського обліку, оскільки йдеться не про методологічний поділ обліку, а про організаційні зміни.

Опонентами «автономії» організації управлінського обліку виступають професори Я.Соколов, Б.Валуєв, О.Бородкін, які акцентують увагу на використанні інтегрованої системи обліку. Вони вважають, що бухгалтерський облік є єдиним і неподільним, а управлінський – це облік витрат за центрами відповідальності та носіями витрат, доходів і фінансових результатів.

Слід погодитись з висловлюванням Б.І.Валуєва, що «...фінансовий та управлінський облік мають право на існування, і межу між ними поки ще нікому не вдалося установити» [2, с.62]. Ми також повністю підтримуємо думку Л.В.Нападовської, що «фінансовий та управлінський обліки функціонують в єдиному інформаційному просторі» [4, с.42].

Отже, фінансовий та управлінський облік фінансових результатів і його складових повинні доповнювати один одного, розвиватися та удосконалюватися у взаємозв'язку, виконуючи найбільш повно, ефективно й якісно завдання і функції, характерні для кожного з них. Постановка управлінського обліку є потужним інтегруючим інструментом всіх інших управлінських систем у єдину нормативно-методологічну базу економічного управління підприємством. Впровадження системи управлінського обліку не може бути реалізовано автономно, вона тісно пов'язана з фінансовим обліком, плануванням, контролем, прогнозуванням та іншими функціями системи управління.

Формування та облік фінансових результатів у підсистемі управлінського обліку, як і фінансового, повинно починатися з раціонально побудованої організації, яка має спрямовуватися на виявлення несподіваних змін як зсередини, так і поза підприємством з швидким реагуванням на них.

Організація управлінського обліку в підприємствах роздрібної торгівлі залежить від завдань, що вирішуватиме означена підсистема. До таких завдань необхідно віднести: збільшення прибутку підприємства; забезпечення керівництва підприємства інформацією про консолідовані результати діяльності; відображення результатів роботи окремих напрямків (ними можуть бути види діяльності, групи товарів або інші елементи); здійснення контролю над витратами шляхом їх обліку за видами і центрами витрат; накопичення статистики про доходи і витрати

підприємства в певному розрізі; планування й контроль виконання бюджету як окремими центрами витрат, так і підприємством загалом; ведення оперативного обліку розрахунків з окремими контрагентами, взаєморозрахунків між власними юридичними особами.

Організація й ведення управлінського обліку на підприємстві неможливі без правильної класифікації процесів і технологій відповідно до систематики управлінського обліку. Так, компонентами системи є: матеріальні компоненти (відділ або фахівець з обліку, технічне забезпечення обліку, програмні продукти), нематеріальні компоненти (параметри управлінського обліку, план рахунків, система кодування інформації, форми управлінських звітів, облікова політика та процедурні компоненти (система відносин із приводу збору інформації для потреб управлінського обліку, наявність різних рівнів системи управлінського обліку). Побудова системи управлінського обліку в організації полягає у формуванні набору формалізованих процедур, що забезпечують управлінців всіх рівнів інформацією, отриманою як із внутрішніх, так і з зовнішніх джерел, для прийняття своєчасних і ефективних рішень в рамках своєї компетенції.

Підприємство самостійно визначає, які компоненти управлінського обліку впровадити й у якій послідовності. Але навіть якщо керівники підприємства приймають рішення про використання тільки окремих елементів управлінського обліку, важливо, щоб ці елементи були об'єднані в єдину систему, орієнтовану на досягнення головного результату – підвищення якості управління організацією.

З метою впровадження управлінського обліку в підприємства роздрібної торгівлі необхідно розробити модель організації управлінського обліку фінансових результатів та його складових. Вона б передбачала створення єдиної, раціональної, чіткої й безперебійно функціонуючої системи управління з певними цільовими установками й взаємопов'язаними елементами.

Для досягнення бажаних результатів необхідно назначати відповідальних осіб за організацію управлінського обліку або сформувати спеціальну команду, на яку покладають такі обов'язки, як: забезпечення впровадження системи управлінського обліку; координація й коректування функціонування системи управлінського обліку; забезпечення постійної взаємодії й діалогу між залученими підрозділами й фахівцями; забезпечення вертикальної погодженості дій. Відповідальним за організацію управлінського обліку повинні звітувати відповідальні центри доходів, витрат та прибутку.

Наступним етапом організації управлінського обліку є вирішення питання про доцільність та необхідність розробки Плану рахунків управлінського обліку. Створення окремого плану рахунків управлінського обліку не є головною метою постановки обліку, а лише способом одержання та узагальнення інформації. Це пов'язано також з тим, що з технічної точки зору, сучасний управлінський облік базується не на веденні бухгалтерських рахунків, а на реєстрації оперативної інформації з первинних документів і на різних методах моделювання господарської діяльності.

Слід відзначити, що міжнародна практика виробила два основні підходи до структури плану рахунків:

- двоколовий принцип, тобто відокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового та управлінського обліку;
- інтегрований принцип, за яким рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків (моністична система).

Вважаємо, що облік має вестись на базі одного плану рахунків (тобто при застосуванні інтегрованого принципу), проте певні рівні управлінського обліку повинні мати закритий доступ, а саме: інформація про витрати, доходи, прибутки (збитки) за товарними групами, каналами реалізації, центрами відповідальності тощо. В умовах нестабільності зовнішнього середовища, невизначеності умов господарювання ефективність роботи підприємств торгівлі в основному залежить від стану внутрішнього планування. Тому центральною ланкою управлінського обліку повинний стати процес бюджетування. Синонімом «бюджету» вважають поняття «план», «кошторис», що не є коректним. Слід відзначити, що на сьогодні серед фахівців не має єдності думки з обліку в термінології і трактуванні цих понять. На нашу думку, необхідно для підприємств торгівлі України застосовувати термін «бюджет», оскільки він є складовою частиною як короткострокового, так і довгострокового плану.

Стратегія, плани і бюджети тісно взаємопов'язані, існують в одному середовищі, але не є ідентичними. За визначенням Ч. Т. Хорнгрена, Дж. Фостера: «Бюджети спонукають керівників дивитися вперед та готуватися до змін. Це вимушене планування – вклад, який вносить бюджетування» [5, с. 98].

Процес бюджетування треба організувати вже на етапі обґрунтування облікової політики підприємства, оскільки саме вона вирішальна в формуванні фінансових результатів. Основні труднощі при цьому – оцінити фінансові результати різних центрів обліку за статтями, що відносять до всього підприємства. З урахуванням цього облікову політику можна визначити як вибір центрів управлінського обліку, системи ведення обліку, типології бухгалтерських проводень, які використовують для опису господарських операцій, процедур узагальнення інформації, консолідації та рознесення результатів за центрами відповідальності. Авторитетні економісти країн континентальної облікової системи зазначають, що «бюджети, безумовно, є найбільш широко розповсюдженим компонентом формального планування. Хоча багато організацій ніколи на формальній основі, тобто у письмовому вигляді, не формулюють цілі та стратегії, більшість із них складає бюджети у вигляді окремих документів» [3].

Практика свідчить, що значна частина вітчизняних підприємств торгівлі не використовує бюджет як інструмент контролю в процесі оперативного й стратегічного управління і тому потребує негайного впровадження.

У підприємствах торгівлі повинні складатися такі бюджети: бюджет продажів, бюджет товарних запасів, бюджет закупівель, бюджет адміністративних витрат,

бюджет витрат на збут, бюджет звіту про фінансові результати. У зв'язку з тим, що процес бюджетування є трудомістким та динамічним, пропонуємо всі рекомендовані бюджети для підприємств торгівлі складати при застосуванні електронних таблиць Microsoft Excel.

Формування фінансового результату в системі управлінського обліку потребує постійного контролю. Тому в підприємствах роздрібної торгівлі, на нашу думку, необхідна організація центрів відповідальності, яка в свою чергу включає центри витрат, доходів та прибутку, тобто має ієрархічну структуру.

Для організації ефективної роботи визначених центрів відповідальності на підприємстві необхідно:

- розробити відповідні положення про центри відповідальності;
- укласти договори між кожним підрозділом та адміністрацією, а також іншими підрозділами підприємства щодо розподілу та юридичного закріплення відповідальності;
- передбачити в наказі про облікову політику функціонування центрів відповідальності; організувати облік у кожному центрі відповідальності;
- розробити бюджети для кожного центру відповідальності;
- забезпечити систематичний аналіз та контроль за виконанням бюджетів;
- розробити форми звітності центрів відповідальності;
- розробити для кожного спеціаліста і керівника підрозділу функціональні обов'язки.

Задля оцінки роботи центрів відповідальності необхідно встановити критерії та параметри. Так, для центру доходів це є виручка від реалізації, частка ринку збуту, розумна договірنا, асортиментна та цінова політика. Для центру витрат критеріями оцінки роботи особи, що приймають рішення, може стати: мінімізація та оптимізація витрат при збереженні якості обслуговування, аналіз втрачених можливостей.

Облік за центрами відповідальності передбачає створення управлінської звітності, основною метою якої є надання оперативної, релевантної інформації відповідно до вимог осіб, що приймають рішення. Основним принципом складання звітності повинна стати економічність, тобто затрати на підготовку форми внутрішньої звітності не можуть перевищувати ефекту, одержаного від її використання.

Таким чином, завершуючи розгляд питань організації обліку фінансових результатів для цілей управління, маємо наголосити, що всі компоненти управлінського обліку, зокрема, технологія прийняття управлінських рішень, бюджетування, облік за центрами відповідальності, формування управлінських звітів є складними, потребують узагальнення великих інформаційних масивів та їх аналізу. Це вимагає від керівників запровадження сучасних інформаційних систем управлінського обліку, основним призначенням яких є підвищення оперативності отримання даних з однією головною метою – максимізація прибутку підприємств роздрібної торгівлі.

Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні (зі змінами і доповненнями): Закон України № 996-ХІУ від 16.07.1999р.: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
2. Валуев Б.И. О целях, задачах и принципах управленческой ориентации учета / Б.И. Валуев // Вісник ЖДТУ. Серія, Економічні науки. – 2003. – №2(24). – С. 61–66.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [учебник] / К. Друри; пер. с англ.; под. ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
4. Нападівська Л.В. Управлінський облік: [монографія] / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
5. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – [10-е изд.]; пер. с англ. – СПб. : Питер, 2007. – 1008 с.