

**ТЕМА 3. МОДЕЛЮВАННЯ
СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО
ОБЛІКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

План лекції

1. Сучасні теоретико-метологічні підходи до системи управлінського обліку агробізнесу.
2. Функції інформації управлінського обліку та оцінка його якості в менеджменті.
3. Види управлінської звітності та особливості формування її показників.

1. Сучасні теоретико-методологічні підходи до системи управлінського обліку агробізнесу.

Сучасні вимоги до обліково-аналітичної інформації виходять за межі фінансової звітності і потребують інформації, представленої у вигляді сукупності облікових і розрахункових показників, які характеризують внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства та оперативно задовольняють інформаційні потреби у процесі прийняття управлінського рішення. Інформація є корисною для системи менеджменту за умови належного рівня її репрезентативності, можливості мінімізувати ризик управлінських дій та ключового спрямування, тобто повинна бути значимою для суб'єкта управління, висвітлювати стан ключових показників, без значного нагромадження даних, що призводить до розпорошення уваги суб'єктів управління.

Регулювання організації та методики ведення управлінського обліку передбачає автономність управлінського персоналу щодо вибору методологічного інструментарію, форм звітування тощо. Для того щоб зрозуміти основні методологічні засади ведення управлінського обліку та звітності, необхідно розглянути його розвиток у різних історичних періодах. Розвиток управлінського обліку здійснюється за історичними епохами (рис. 1), які є загальновизнаними у світовій науці, в рамках яких, у системно-хронологічному порядку виявляються передумови створення та аналізуються умови виникнення управлінського обліку.

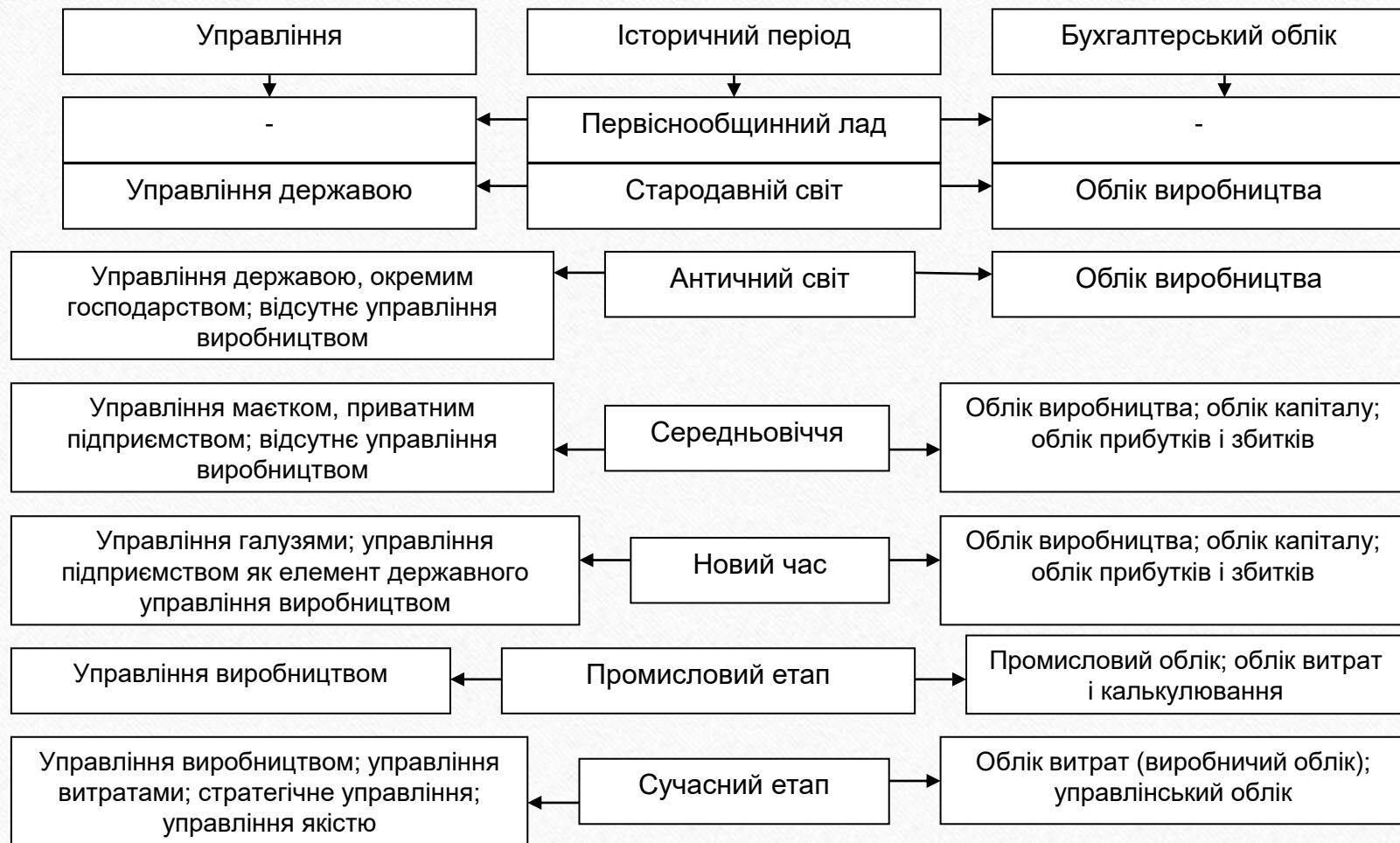


Рис. 1. Схема генезису управлінського обліку

- **Перший етап** – є характерним для підприємств, що існують досить довго. До цієї групи відносяться підприємства промисловості, так як за останній час серйозних змін в інфраструктурі підприємств даного типу не спостерігається. Задачами етапу є опис і аналіз існуючої інформаційної системи підприємства (переважно системи бухгалтерського обліку). Результатом даного етапу є схеми організаційної структури управління, інформаційних потоків підприємства, опис системи бухгалтерського обліку. На цьому етапі також необхідно визначити особливості та недоліки діючої системи управлінського обліку.
- **Другий етап** – визначається якісний та кількісний склад інформації, необхідної для ефективного управління підприємством: виявляються "пробіли" існуючої інформаційної системи, вивчаються причини цього, оцінюється об'єм змін в системі управління.
- **Третій етап** – повинна бути представлена відповідна формалізована система, яка здатна збирати, обробляти і надавати інформацію, що відповідає потребам керівництва. На даному етапі виділяються центри відповідальності – сегменти всередині підприємства, які очолюють відповідальні особи, що приймають рішення.

Четвертий етап – характеризується побудовою системи управлінської звітності, яка являє собою сукупність звітів, що складаються центрами відповідальності та включає всю необхідну для обліково-аналітичних спеціалістів інформацію з заданим рівнем деталізації.

П'ятий етап – відбувається конструювання системи управлінського обліку. Головною метою аналізу являється оцінка фінансовогосподарської діяльності підприємства на основі управлінської аналітичної звітності та розробка рекомендацій по її удосконаленню, а також своєчасне виявлення та усунення недоліків у діяльності господарюючого суб'єкта, знаходження резервів покращення фінансового стану.

Шостий етап – формування системи управлінського обліку на підприємствах є постановка системи фінансового планування, яка складається із систем бюджетного планування діяльності структурних підрозділів підприємства і системи вільного бюджетного планування діяльності підприємства.

Предмет управлінського обліку – витрати виробництва та контроль за формуванням собівартості продукції та її калькулювання в розрізі центрів відповідальності та визначення рентабельності.

Об'єкти управлінського обліку, які визнаються суб'єктами управління на основі облікових процедур:

- витрати виробництва в цілому по підприємству і за центрами відповідальності;
- собівартість продукції;
- використання виробничих і трудових ресурсів, - облік доходів з позиції контролю й оптимізації їх використання;
- фінансові результати.

Завдання управлінського обліку:

- виявлення, реєстрація, накопичення, підготовка, інтерпретація, узагальнення і передача інформації для процесу управління підприємством;
- нормування і облік витрат на виробництво за центрами відповідальності;
- визначення об'єктів калькулювання, складання планових і фактичних калькуляцій;
- аналіз відхилень від норм витрат та їх групування за причинами і відповідальними особами;
- формування цінової політики;
- забезпечення контролю і регулювання діяльності підприємства;
- оцінка ефективності результатів діяльності підприємства за центрами відповідальності та видами продукції, виявлення резервів збільшення прибутку;
- аналіз собівартості й рентабельності продукції;
- забезпечення різних рівнів управління своєчасною і повною інформацією для оперативного прийняття управлінських рішень.

Таблиця 1
Принципи управлінського обліку аграрних підприємств

Принципи	Призначення
принцип аналітичності інформації	показники, узагальнені в управлінських звітах використовувались менеджерами для аналізу і планування, з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень
принцип використання первинної інформації	однократне використання первинних документів, де зафіксовано факти господарської діяльності у фінансовому і управлінському обліку
принцип періодичності відображення інформації	досить важливий для інформаційного забезпечення системи прийняття управлінських рішень. Інформація для менеджерів доцільна, якщо вона вчасна. Апарат управління встановлює графік обробки і групування інформації та представлення її в системі управлінської звітності
- принцип	оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства – передбачає систематичний облік і контроль витрат від виробництва до реалізації продукції та результатів діяльності кожного центру відповідальності. Він дає змогу оцінити якість роботи менеджменту та визначити перспективи розвитку центрів відповідальності
принцип узгодженості	дозволяє адаптувати господарський механізм підприємства до потреб оперативного управління центрів відповідальності
принцип цілісності	інформація управлінського обліку повинна бути системною і забезпечувати узгодженість з даними фінансового обліку
принцип бюджетного методу управління витратами	використовується на підприємствах як інструмент планування, контролю, регулювання і передбачає процедури планування та розрахунок бюджету, які охоплюють виробництво й реалізацію продукції підприємства за центрами відповідальності
принцип відповідності доходів і витрат	в управлінському обліку доходи повинні відповідати витратам на їх отримання. Тому витрати мають бути відображені в обліку в тому звітному періоді, у якому виникли доходи. Процес ідентифікації доходів і витрат в управлінському обліку може відображатися методом нарахування або касовим

2. Функції інформації управлінського обліку та оцінка його якості в менеджменті

Термін «функція» використовується в декількох значеннях (табл. 3):
Таблиця 3
Погляди авторів на термін «функція»

Автор	Визначення
В математиці	під функцією розуміють залежну змінну величину
Представники соціології, економіки, права, інших суспільних наук	під функцією розуміють діяльність, роботу, призначення, роль, що виконується певним суспільним інститутом, об'єктом чи процесом
Навчальний економічний словник-довідник	визначається, функція – це залежність якого-небудь явища, перемінної від якої-небудь визначеної величини, аргументу
Кірейцев Г.Г. та Нехай В.А.	більшість проблем, що виникають у процесі управління господарською і фінансовою діяльністю підприємства, обумовлені недостатнім використанням інформаційної, контрольної та прогностичної функції обліку. Частина з них зумовлена не сформованістю ринкових інфраструктур, інститутів та систем управління, а отже, і його організацією
Кузьмінський А.М., Бонев Ж.Б., Смолянинов В.И.	вважають, що мета обліку полягає не лише в одержанні фактичної інформації про господарську діяльність, а й у забезпеченні потреб управління. Тому велике майбутнє вони надають прогностичному обліку, завданням якого є, зокрема, розробка проектів управлінських рішень або їх варіантів
Чумаченко М.Г.	вказує на те, що управлінський облік вийшов за межі традиційного обліку, розвивається і «приєднує» до себе необлікові функції (узагальнення нормативів і планування витрат, аналіз собівартості продукції, врахування не фінансових чинників та прийняття рішень)
Добикіна Е.К., Ровенська В.В., Рижиков В.С.	виділяють функції управлінського обліку, що, на їх думку, впливають з функцій управління, зокрема це перспективне планування (прогнозування) і координація розвитку підприємства в майбутньому на основі аналізу й оцінки фактичних результатів діяльності

Сам процес управління можна відобразити за допомогою схеми, що представлена на рис. 2.



Рис. 2. Загальна схема процесу управління

- Для бухгалтерського обліку, як елементу системи управління, характерні такі функції: інформаційна; контрольна; оціночна; аналітична; соціальна (табл. 4).

- Таблиця 4

- Види та призначення функцій облікової інформації

Функції	Призначення
Суть інформаційної функції	полягає в тому, що бухгалтерський облік за допомогою властивих лише йому прийомів формує і передає інформацію про наявність і рух господарських засобів та джерел їх утворення, здійснення господарських операцій та результати діяльності. Облікова інформація передається користувачам у вигляді бухгалтерських звітів
Суть контрольної функції	полягає у тому, що завдяки застосуванню способів документування, інвентаризації та поточної облікової реєстрації господарських операцій бухгалтер, підписуючи відповідні документи, дозволяє або не дозволяє здійснити певну господарську операцію (з використання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей), контролює ефективність збереження та використання усіх видів ресурсів, виконання завдань бізнес-плану, кошторисів і нормативів, а також стан дотримання нормативно-правових актів, угод та контрактів
Суть аналітичної функції	полягає в тому, що на підставі інформації, отриманої за даними бухгалтерського обліку, з використанням спеціальних прийомів здійснюється економічний аналіз відхилень від планових і бюджетних завдань, попередніх періодів та середньостатистичних даних по галузі з метою виявлення причин і винуватців та розробки заходів щодо виправлення негативних ситуацій
Суть оціночної функції	полягає в тому, що за її допомогою здійснюється вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, на підставі чого є можливість визначати фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, співставляти результати діяльності за періоди, передбачати розвиток
Соціальна функція	спрямована на вирішення глобальних завдань розвитку суспільства через зміцнення локальної економіки. Це означає, що належним чином поставлений облік є надійною підтримкою і рушійною силою ефективного функціонування і розвитку підприємства, а в кінцевому результаті економічне зростання вітчизняного виробника сприяє вирішенню соціальних проблем

До основних функцій
управлінської
бухгалтерської звітності
відносяться (табл. 5):

Таблиця 5
Функції управлінської
звітності

Функції	Призначення
інформаційна	управлінська бухгалтерська звітність містить деталізовану інформацію про об'єкти, процеси та явища, що відповідає інформаційним запитам управлінського персоналу, дані, які не наводяться в потрібному форматі, а ні в облікових регістрах, а ні в будь-яких інших формах звітності суб'єкта господарювання
планова	управлінська бухгалтерська звітність за змістом показників може поєднувати інформацію про фактичний та плановий стан об'єктів, процесів і явищ
системна	управлінська бухгалтерська звітність може поєднувати інформацію про об'єкти, процеси та явища між якими існує причинно-наслідковий зв'язок
аналітична	цінність управлінської бухгалтерської звітності підвищується за умов наведення в ній не тільки фактичних даних, але й результативних показників, що отримані в ході застосування аналітичних процедур
контрольна	управлінська бухгалтерська звітність полегшує виконання управлінським персоналом контрольних функцій, адже дозволяє систематизувати інформацію в розрізах, які дозволяють оцінити ступінь виконання попередніх рішень системи управління)
організаційна	управлінська бухгалтерська звітність дозволяє оцінити ефективність організаційної структури управління підрозділами та суб'єкта господарювання в цілому шляхом розкриття інформації про роботу окремих структурних одиниць суб'єкта господарювання, допомагає виявити негативні тенденції в їх роботі

Соколова Є.С. – сформулювала парадигму методології кількісної оцінки якості облікової інформації. До основних положень даної парадигми належать:

- облікова інформація характеризується окремими властивостями, під якими розуміються об'єктивні особливості, що виникають при її створенні та руху;
- якість облікової інформації – це сукупність властивостей, що визначають міру її корисності для користувача: ймовірність спотворення показників, вплив облікової інформації на бізнес-процес, доступність користувачам, єдність методології розрахунку показників за періодами;
- якість облікової інформації представляється у вигляді ієрархічної структури (дерева властивостей) характеристик;
- властивості облікової інформації можуть бути виміряні системою кількісних показників (коефіцієнт спотворення, коефіцієнт впливу, коефіцієнт доступності, коефіцієнт єдності методології);
- встановлення абсолютних значень показників якості облікової інформації може проводитися на основі експертних методів;
- властивість облікової інформації характеризується фактичним значенням показника якості облікової інформації, що визначає ступінь його придатності для використання.

Таблиця 6

Етапи якості інформації управлінського обліку для менеджменту

Етапи	Призначення	Мета
Підготовчий етап	полягає в затвердженні програми аналізу діяльності суб'єкта господарювання з урахуванням інтересів користувачів інформації управлінського обліку	є підготовка та визначення вихідної інформації для оцінки якості
Етап формалізованої оцінки якості інформації	дослідження аналітичних властивостей інформації, які мають кількісну оцінку	полягає у здійсненні кількісної оцінки якості облікової інформації, встановлення причин та факторів незадоволення користувачів
Етап неформалізованої оцінки якості інформації управлінського обліку	вивчення якісних характеристик аналітичності та надійності інформації за допомогою тестової системи	здійснення кількісної оцінки якісних характеристик облікової інформації управлінського обліку
Підсумкова оцінка якості облікової інформації управлінського обліку	визначення рівня якості облікової інформації управлінського обліку за встановленою на підприємстві шкалою	визначення шляхів та способів покращення якості облікової інформації управлінського обліку в цілому та окремих її характеристик

Для оцінки якості облікової інформації найбільш ефективними є такі методи: нормативний метод; статистичні методи; експертний метод (табл. 7).

Таблиця 7

Методи оцінки якості інформації управлінського обліку

Назва методу	Коротка характеристика
Нормативний метод	Здійснюється за допомогою вивчення використаних для формування облікової інформації обов'язкових для виконання законодавчих та нормативних документів, а також стандартів, що регламентують бухгалтерський облік і порядок формування бухгалтерської (фінансової) звітності та управлінського обліку (звітності). Застосування нормативного методу обумовлює створення документів різного статусу. До кожного документа, незалежно від його рівня висувуються жорсткі вимоги до якості змісту. Тільки в такому випадку можливе застосування даного методу для оцінки контролю якості облікової інформації. Вимоги, які висувуються до документів будь-якого рівня при застосуванні нормативного методу: конкретність, чіткість, простота і точність формулювань; логічна послідовність у викладі інформації; обґрунтованість; інформаційна стабільність; переконлива аргументація
Статистичні методи	Полягає в оцінці якості облікової інформації управлінського обліку на основі статистичних даних. Основна перевага статистичних методів – це кількісна визначеність. У теоретичних дослідженнях і практичних методиках статистичні методи досить широко використовуються для оцінки якості продукції. При оцінці якості облікової інформації пропонується використовувати такі статистичні методи, як контрольні листки, контрольні карти, теорія вибірових досліджень
Експертний метод	Застосування експертного методу для оцінки якості облікової інформації пов'язано, насамперед, зі складністю математичного розрахунку показників якості облікової інформації. Основними перевагами використання даного методу є швидкість отримання результатів і можливість оцінювати якість облікової інформації без кількісних показників. Серед недоліків – суб'єктивізм і можливі похибки результатів експертизи, а також істотні витрати на залучення кваліфікованих експертів. Для оцінки якості облікової інформації пропонується використання методу Дельфі, методу рангів (ранжирування), бального методу, методу зіставлень, методу структурування функцій якості

Якість інформації управлінського обліку – це сукупність суттєвих властивостей облікової інформації, що характеризують її відповідність своєму призначенню і висунутим до неї вимогам, а також здатність задовольняти потреби і запити користувачів.

Якість інформації управлінського обліку доцільно оцінювати через такі показники:

аналітичність – розраховується по напрямках діяльності та з деталізацією, яка необхідна для вирішення поставлених завдань;

об'єктивність – відображає відомості про поточний стан підприємства в реальному часі;

оперативність – надходить до користувачів у момент появи в облікових регістрах підприємства, оскільки несвоєчасність надходження інформації зумовлює запізнення в прийнятті рішень;

суттєвість та повнота – достатність для ефективного використання та прийняття рішень;

сумісність інформації, яка надходить з різних джерел;

точність – однозначне сприйняття інформації всіма споживачами;

репрезентативність – достатня структура і кількість для адекватного відображення особливостей підприємства;

стійкість – можливість інформації зберігати свої властивості на певному відрізку часу.

Елементи забезпечення якості інформації управлінського обліку:

I. Процес підготовки облікової інформації:

- Нормативно-правове забезпечення
- Виробництво, ресурси, кадри
- Звітність (фінансова, управлінська, податкова, статистична)
- Інвестори, зовнішні користувачі
- Технічне та програмне забезпечення

II. Контроль якості інформації управлінського обліку:

- Внутрішній аудит
- Контролюючі органи
- Незалежний аудит

3. Види управлінської звітності та особливості формування її показників

Управлінська бухгалтерська звітність – це звітність, яка містить в собі важливі ознаки, що дозволяють ідентифікувати відповідний вид звітності серед всього масиву інформації, яка міститься на підприємстві. Управлінська бухгалтерська звітність вказує на ціль, досягнення якої повинно забезпечити формування обліково-аналітичної інформації у заданому форматі бухгалтерської управлінської звітності на запит відповідної групи користувачів.

Управлінська бухгалтерська звітність – це звітність, що містить облікову інформацію про діяльність підприємства та надається внутрішнім користувачам у процесі управління підприємством. В науково-довідковій літературі управлінську бухгалтерську звітність ототожнюють із внутрішньою бухгалтерською звітністю чи управлінською звітністю.

Внутрішня бухгалтерська звітність – звітність, яку складає бухгалтер-аналітик і подає як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління. Основною метою складання звітності є надання оперативної релевантної інформації відповідно до вимог управлінського персоналу.

Управлінська звітність – система показників оцінювання результатів бізнесу та перспектив його розвитку, що надається внутрішнім користувачам для задоволення інформаційних потреб у процесі прийняття стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень.

Періодизацію становлення і розвитку управлінської бухгалтерської звітності, вчені представляють у світовій науці такими етапами: перехідний етап, еволюційний етап, організаційно-методичний етап (рис. 4).

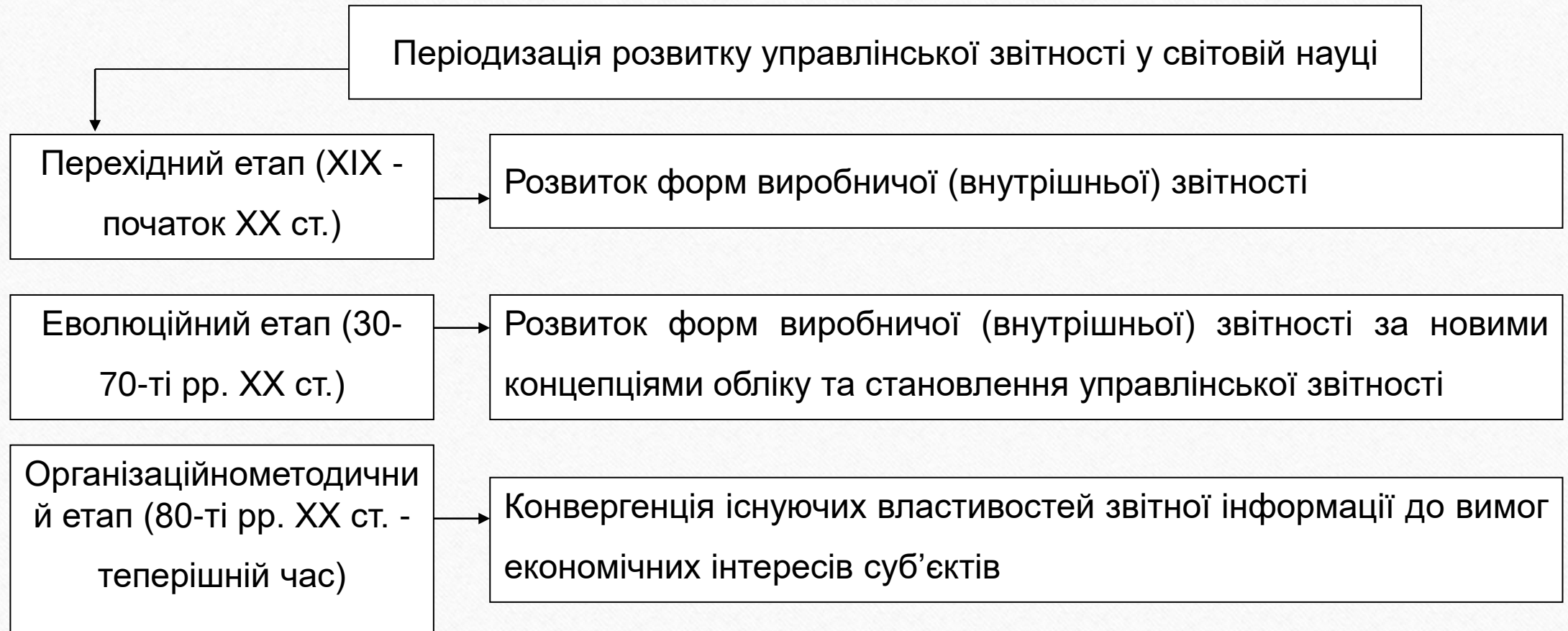


Рис. 4. Періодизація розвитку управлінської звітності у світовій науці

Для того, щоб управлінська звітність містила релевантну інформацію про діяльність підприємства і виступала надійною інформаційною базою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, її формування повинно ґрунтуватися на відповідних принципах:

- 1) оперативності (звітність повинна формуватися оперативно, в міру її необхідності, а інформація, відображена в звітності, повинна випереджати будь-які рішення);
- 2) адресності (звітність повинна надаватися конкретному суб'єкту запиту відповідно до його місця в ієрархії управління);
- 3) достатності (інформація у звітності повинна бути достатньою для прийняття управлінських рішень на відповідному рівні, в той же час вона не повинна бути надлишковою і відволікати увагу управлінців на другорядні дані);
- 4) зрозумілості (інформація, що наводиться у звітності повинна враховувати та нівелювати суб'єктні комунікаційні бар'єри);
- 5) достовірності (інформація, представлена у звітності, повинна бути підтвердженою відповідними первинними і внутрішніми документами та відповідати реальному стану справ);
- 6) співставності (співставність управлінської звітності дає користувачам можливість виявити спільні та відмінні риси в даних, які наводяться в різних формах звітності);
- 7) економічності (процес підготовки певної форми звітності повинен виправдовувати себе економічно, тобто витрати на підготовку звітності слід співставлятися з вигодами від отриманої управлінської інформації).

Основна мета підготовки управлінської звітності - надання релевантної інформації відповідно до вимог менеджерів для допомоги керівникам центрів відповідальності в організації самоконтролю їх діяльності.

Система управлінської звітності використовується для:

- оцінки фактичного виконання запланованих показників діяльності; продуктивності роботи окремих центрів відповідальності;
- підготовки інформаційних масивів, необхідних для прийняття управлінських рішень;
- налагодження комунікативних зв'язків у межах підприємства.

Види управлінської звітності:

- фінансово-бюджетна – за показниками про виконання бюджетів та іншими фінансовими показниками;
- традиційна – за показниками фінансового характеру про внутрішнє становище підприємства;
- стратегічна – за показниками фінансового і нефінансового характеру про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства.

Основні характеристики управлінської звітності сучасного підприємства:

- є конфіденційною;
- не регулюється законами чи іншими законодавчими актами;
- призначена для прийняття внутрішніх рішень;
- складається з урахуванням минулої, теперішньої та майбутньої діяльності;
- інформація подається відповідно до ситуації та в зрозумілій формі, деталізовано;
- розроблена організацією для потреб бізнесу;
- підприємство може вибрати неформалізовану управлінську систему звітності;
- у тому чи іншому вигляді система такої звітності існує на кожному підприємстві;
- є доступною в режимі реального часу, або подається з мінімальною затримкою.

Класифікація управлінської бухгалтерської звітності

Класифікаційна ознака	Види управлінської звітності
За форматом представлення	– графічні; – звіт у текстовій формі; – табличні; – презентації
За рівнями представлення	– звіти для вищого керівництва; – звіти для менеджерів середньої ланки управління; – звіти для менеджерів нижньої ланки управління
За періодичністю представлення	– оперативні; – поточні; – підсумкові
За змістом інформації	– комплексні звіти; – звіти за ключовими позиціями; – аналітичні звіти

Таблиця 12

Методи і прийоми формування управлінської звітності

Методи суміжних наук	Прийоми
Інституціональний	Розрахунок трансакційних витрат, витрат на зовнішні ефекти (соціальних витрат, екологічних тощо)
Класичної політекономії	Облік витрат на фактори виробництва: облік змінних витрат (прямих витрат на виготовлення продукції, витрат оборотного капіталу); облік постійних витрат (необоротного капіталу); облік історичних витрат, розрахунок собівартості
Неокласичний	Розрахунок точки беззбитковості, маржинальний аналіз, факторний аналіз, функції мінімізації витрат, максимізації прибутку, оцінка альтернативних витрат, витрат часу, облік створення доданої вартості, облік витрат на пошук інформації, аналіз інвестиційних проектів та строків окупності
Мікро-економічний	Вивчення попиту та пропозиції, порівняльний аналіз, графічного представлення, калькуляція, розрахунок еластичності, рівноважної ціни
Лінгвістичний	Використання термінів інших наук: мікроекономіки (оцінка, ціна, цінність, вартість, дисконт, інформація, ризик, переваги, корисність, стратегія, мотивація, комунікація і т.д.); обліку (доходи, виручка, витрати, собівартість, активи, пасиви)
Прогностичний	Формування прогнозової бухгалтерської звітності
Моделювання	Моделювання нормативного обліку, податкове моделювання, моделювання витрат і калькулювання, моделювання фінансових результатів, звітності, моделювання грошових потоків

Напрями використання управлінської звітності:

- Прийняття рішень щодо планування: Стратегія; Ринок; Товари, продукти, послуги; Ціна; Завантаження потужностей.
- Для контролю діяльності: Розподіл обсягів роботи (завантаження робочої сили); Рівень товарних запасів; Розподіл ресурсів; Контроль грошових коштів.
- Для оцінки результатів: Аналіз витрат; Ефективність праці; Порівняльний аналіз діяльності.

Дякую
за увагу!!!