

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Безкоровайна Л.В.

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку

Харківського національного економічного університету

імені Семена Кузнеця

**ВЗАЄМОПОЄДНАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТОКІВ
УПРАВЛІНСЬКОГО І ФІНАНСОВОГО ОБЛІКІВ ДЛЯ ЕФЕКТИВНОГО
ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
ПІДПРИЄМСТВА**

**INTERCONNECTION OF INFORMATION FLOWS IN MANAGEMENT
AND FINANCIAL ACCOUNTING FOR EFFECTIVE FUNCTIONING OF
THE ACCOUNTING BUSINESS**

АНОТАЦІЯ

Розглянуто види інформаційних потоків підприємства та користувачів інформації. Визначено призначення інформації фінансового обліку. Вказано на необхідність інтеграції фінансового та управлінського обліку в єдину облікову систему підприємства. Розглянуто особливості збирання інформації в фінансовому та управлінському обліку. Вказані напрямки взаємоузгодження інформаційних потоків підсистем бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансовий облік, управлінський облік, інформаційний потік, первинний документ, звітність, бухгалтерські рахунки.

АННОТАЦІЯ

Рассмотрены виды информационных потоков предприятия и пользователи информации. Определено назначение информации финансового учета. Указано на необходимость интеграции финансового и управленческого учета в единую учетную систему предприятия. Рассмотрены особенности сбора информации в финансовом и управленческом учете. Указаны направления согласования информационных потоков подсистем бухгалтерского учета на отечественных предприятиях.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовый учет, управленческий учет, информационный поток, первичный документ, отчетность, бухгалтерские счета.

ANNOTATION

Considered types of information flows of the company and users of information. Defined purpose of financial accounting information. The necessity of integration of financial and management accounting in a single accounting system of the company. The features of the collection of information in financial and management accounting. These areas of mutual confrontation of information flow accounting subsystems for domestic enterprises.

Keywords: accounting, financial accounting, management accounting, information flow, the primary document, reporting, accounting records.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання підприємства, здійснюючи облік своєї діяльності, все частіше стикаються з необхідністю не лише відобразити інформацію про здійснені господарські операції для складання фінансової звітності, але і підготувати інформацію для прийняття управлінських рішень з метою забезпечення ефективної діяльності підприємства. Тобто, для ефективного функціонування підприємства повинна бути налагоджена система бухгалтерського обліку таким чином, щоб оптимально поєднати обидві її складові: фінансовий і управлінський облік.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням поєднання фінансового та управлінського обліку на підприємствах присвячено велику кількість наукових і практичних публікацій вчених, серед яких П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Л. В. Нападовська, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко та інші. Однак огляд літературних джерел свідчить про ще недостатнє дослідження проблеми взаємопоєднання фінансового та управлінського обліку у інформаційній системі вітчизняних підприємств.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значні досягнення в теорії ведення фінансового і управлінського обліку на підприємствах, існують проблеми практичної реалізації цього питання, а також різні погляди на можливість взаємоузгодження інформації цих обох облікових систем.

Основною метою статті є розробка рекомендацій щодо формування інформаційних потоків в обліковій системі підприємства шляхом оптимального поєднання фінансового та управлінського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Як зазначено у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [1]. Користувачі бухгалтерської інформації поділяються на дві групи:

внутрішні: апарат управління підприємства та його співробітники;

зовнішні: контролюючі органи, фінансові установи, вище стоячі організації, органи державної влади, контрагенти підприємства та інші.

Для різних користувачів потрібна різна інформація, яка залежить від їх цілей.

При формуванні інформаційних потоків підприємства слід враховувати різні потреби користувачів та рівень ієрархії підприємства, що буде визначати обсяг залученої інформації.

Структуруючи інформаційні потоки підприємства можна виділити наступні класифікаційні ознаки (рис. 1):



Рис. 1. Класифікація інформаційних потоків підприємства

за джерелом виникнення інформаційні потоки поділяються на зовнішні та внутрішні;

за можливістю формалізації потоки поділяються на кількісну і якісну інформацію;

з урахуванням фактору часу потоки класифікуються на ретроспективну, оперативну і прогнозну інформацію;

по відношенню до системи обліку потоки поділяються на інформацію фінансового обліку та управлінського обліку.

У зовнішні інформаційні потоки повинні надходити дані про державну грошову, податкову, кредитну та валютну політику. Ця інформація має поповнюватися даними про тенденції розвитку галузі, у яку входить

підприємство, а також прогнозами її майбутнього розвитку. Наприклад, автомобільна промисловість залежить від спадів і підйомів у економіці та характеризується як циклічна, тому дані про чутливість галузі до змін мають визначне значення при формуванні інформаційних потоків в управлінні.

Розглядаючи внутрішні інформаційні потоки, необхідно зазначити, що важливе значення має інформація про зареєстровані в установчих документах та статуті види діяльності підприємства, так як вона необхідна для оцінки фінансових результатів, доходності діяльності підприємства, класифікації видів його доходів і витрат.

Найбільшу цінність для забезпечення ефективної діяльності підприємства представляє облікова інформація підприємства, до якої відносяться дані бухгалтерського обліку і звітності, оперативного обліку і звітності, статистичного обліку і звітності та вибіркові облікові дані. У більшій мірі інформаційне забезпечення аналізу діяльності підприємства здійснюється з використанням бухгалтерської (фінансової) звітності або в дещо більшому плані – даних бухгалтерського обліку.

Важливим джерелом інформації для аналізу діяльності підприємства є дані статистичного обліку і звітності, які можуть бути використані для виявлення тенденцій поведінки основних показників діяльності підприємства, а також ступеня їх невизначеності та ризику. Наприклад, дані про динаміку обсягу продажів є основою для всієї системи прогнозного аналізу.

Інформацію, необхідну для управління грошовими потоками, станом дебіторської заборгованості включають дані оперативного обліку. Ці дані використовуються для проведення оперативного аналізу показників діяльності підприємства.

Вибіркові облікові дані необхідні при проведенні поглибленого аналізу окремих аспектів поточного та майбутнього фінансового стану підприємства.

Дані бухгалтерського обліку поділяються на потоки інформації фінансового та управлінського обліків.

Бухгалтерський облік являє собою поєднання двох видів обліку: фінансового і управлінського (внутрішньогосподарського). Мета їх здійснення різна. На думку професора Ф. Ф. Бутинця управлінський облік, на відміну від фінансового, спрямований на отримання інформації не про фактичну вартість майна, витрат і доходів, стан розрахунків і зобов'язань, а на визначення та вивчення факторів, обставин та умов, що впливають на господарську діяльність підприємства. Його мета – надати інформацію для прийняття управлінських рішень та перевірити ефективність їх виконання. Це підсистема єдиного бухгалтерського обліку, що не регулюється законодавчо і становить комерційну таємницю підприємства. Він орієнтується на внутрішніх користувачів та надає деталізовану інформацію, необхідну для оперативного управління підприємством, планування та контролю [2, с. 14].

Дані фінансового обліку необхідні для інформаційного забезпечення у більшій мірі фінансового блоку збалансованої системи показників. Інформація, що включає дані фінансового обліку, складає основу даного аспекту та служить джерелом формування груп показників, що характеризують фінансовий стан підприємства.

Кожна форма фінансової звітності має самостійне інформаційне навантаження, всі вони повинні біти використані для забезпечення інформаційними даними користувачів інформації (табл. 1).

Таблиця 1

Використання фінансової звітності для формування та аналізу показників діяльності підприємства

Форма фінансової звітності	Інформація, що міститься у формі	Для формування та аналізу яких показників може бути використана
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Інформація про майно, зобов'язання та капітал підприємства на конкретну дату	Для оцінки показників суми ресурсів, що знаходяться у розпорядженні підприємства; частки необоротних активів у загальній їх сумі; ліквідності підприємства; здатності та своєчасності погашення зобов'язань і можливих джерел їх погашення; фінансової стійкості підприємства

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	Інформація про доходи і витрати підприємства за видами діяльності та в цілому по підприємству за звітний і попередній період; про сукупний дохід підприємства; про показники прибутковості акцій	Для оцінки прибутковості або збитковості діяльності підприємства та окремих її видів, рентабельності діяльності підприємства
Звіт про рух грошових коштів	Інформація про надходження і витрачання грошових коштів за окремими видами діяльності підприємства і в цілому по підприємству	Для оцінки результату зміни грошових коштів від кожного виду діяльності підприємства, а особливо – операційної, оскільки саме він характеризує стійкість додаткового притоку грошових коштів на підприємстві. Для формування показників, що свідчать про напрямки витрачання грошових коштів і частки окремих статей у загальному обсязі витрачання грошових коштів
Звіт про власний капітал	Інформація про зміни капіталу підприємства, його джерела за звітний період	Для оцінки здатності підприємства до самофінансування та нарощування капіталу, а також структури капіталу і її зміни; оцінки частки власного капіталу у формуванні активів підприємства
Примітки до фінансової звітності	Інформація про розшифрування окремих статей балансу та звіту про фінансові результати підприємства	Для доповнення вже згаданих показників і їх деталізації

Інформаційні потоки даних управлінського обліку також формують базу для аналізу показників діяльності підприємства і є основою всіх управлінських рішень в області формування і використання фінансових результатів, планування і бюджетного регулювання основних фінансових показників. Інформаційна база управлінського обліку повинна містити наступні дані: сформовану стратегію, цілі розвитку підприємства і шляхи їх досягнення; всі необхідні дані для ефективної роботи кожного структурного підрозділу і кожного співробітника, що використовують у своїй діяльності збалансовану систему показників; інформацію про систему збирання, аналізу і консолідації фінансової та нефінансової інформації; дані про багатоступеневу систему взаємовідносин між структурними підрозділами і співробітниками; інформацію

про внутрішню систему контролю, управління витратами і бюджетуванні; дані для проведення достовірної оцінки інвестиційних проектів та інновацій; деталізовані дані про всі бізнес-процеси підприємства і господарські операції.

Процес формування інформації управлінського обліку залежить від організації облікового процесу на підприємстві. На думку В. В. Сопка управлінський облік є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині затрат та доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації тощо. Він будується суто для конкретного підприємства виходячи з характеру технологій, організаційних рішень. Його завданням є із допомогою деталізації та предметно-цільової конкретизації розкрити відповідність або невідповідність затрат бізнес-плановим показникам [3, с. 483]

Для повноцінного інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень дані управлінського обліку можуть бути сформовані в розрізі таких основних блоків: за сферами діяльності і географічними сегментами ринків збуту; за видами продукції; за видами ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових); за центрами відповідальності; за центрами витрат; за центрами прибутку.

Система управлінського обліку повинна бути корисною для менеджерів всіх рівнів, за нею має бути легко слідкувати послідовність прийняття управлінських рішень, також у ній повинні чітко визначатися механізми контролю і звітності, при цьому вимагається чіткість і у визначенні задач для структурних підрозділів і відповідальності за них. Тому дуже важливим стає створення надійної системи контролю за досягненням показників збалансованої системи і встановлення особистої відповідальності менеджерів підрозділів за виконання цих показників.

Отже, створення єдиної інформаційної системи обліку для прийняття рішень різної спрямованості передбачає поєднання двох видів бухгалтерського обліку: фінансового і управлінського. Тим більше, що вони взаємопов'язані об'єктами і методами обліку, первинною документацією. У міжнародній практиці існують

дві моделі обліку за ступенем взаємозв'язку фінансового і управлінського обліку:

1) інтегрована, яка передбачає збір інформації необхідної для прийняття управлінських рішень на базі вже існуючої на підприємстві системи бухгалтерського обліку. Доповненням інформації фінансового обліку даними внутрішньої звітності на підприємстві створюються умови для оперативного контролю і аналізу виконання запланованих параметрів діяльності підприємства, а також прийняття необхідних управлінських рішень;

2) автономну, яка передбачає, що поряд з існуючою на підприємстві системою збирання і опрацювання інформації, яка представлена бухгалтерським фінансовим обліком, створюється ще одна система збору і опрацювання інформації. Така система передбачає використання додаткових облікових рахунків, на яких відображаються різного роду відхилення, а також використання внутрішньої системи обліку і звітності, що унеможливорює процес заволодіння та передачі рядовим обліковим працівником підприємства інформації, яка є комерційною таємницею [4, с. 6].

На думку Л. М. Яременко на підприємствах України виділяють три системи побудови бухгалтерського обліку. У відповідності з першою, після реєстрації господарської операції вона паралельно відображується у журналах, проведеннях, книгах і звітності як управлінського так і фінансового обліку. Друга система передбачає поділ інформації про господарські операції на підсистеми управлінського та фінансового обліку на етапі складання проведення. А у третій системі всі господарські операції відображаються лише один раз і поділяються між підсистемами обліку тільки на етапі складання управлінської та фінансової звітності [5, с. 92].

Вважаємо, що кожна з перерахованих систем має свої переваги і недоліки. Це і дублювання інформації та зайві витрати праці, це і прив'язаність управлінського обліку до звітних періодів фінансового обліку та відсутність оперативності надання інформації. На сьогоднішній день для вітчизняних підприємств впровадження та організація системи бухгалтерського обліку як

інтеграція фінансового і управлінського обліку – складний і багатоетапний процес, який потребує значних капіталовкладень. Тому необхідно оптимально поєднати і розподілити потоки інформації між цими двома підсистемами обліку. Для цього доцільно дотримуватись таких вимог:

1) у фінансовому обліку відображати всі господарські операції, що відбуваються на підприємстві, а в управлінському – лише ті, що стосуються виникнення витрат і доходів підприємства (матеріально-технічне забезпечення, виробництво, реалізація продукції (товарів, робіт, послуг));

2) при складанні бухгалтерських проведення використовувати існуючий План рахунків бухгалтерського обліку, доповнивши його для потреб управлінського обліку аналітичними рахунками, які будуть показувати центри виникнення витрат і доходів, види продукції (товарів, робіт, послуг);

3) розробити управлінську звітність за потребами підприємства, яка буде доповнювати фінансову звітність і не буде її дублювати.

Виконання цих вимог неможливо без внесення змін в організаційну структуру бухгалтерії підприємства, з закріпленням конкретних функцій і обов'язків за працівниками бухгалтерії по веденню певної ділянки фінансового чи управлінського обліку.

Крім того, ці зміни у системі бухгалтерського обліку підприємства потребують автоматизації облікового процесу, однак на початковому етапі можна виконувати ці роботи з використанням програми Excel, яка є доступною і зрозумілою для користувачів. А при досягненні підприємством стабільного фінансового становища, можна буде виділити кошти для розроблення або придбання спеціальної програми для ведення фінансового і управлінського обліків. Такими можуть бути програми бухгалтерського обліку, які мають спеціальні функції управлінського обліку, самостійно написані програми, профільні програми, спеціально призначені для управлінського обліку та ERP-системи. Кожна із цих програм автоматизованого обліку має свої переваги і недоліки, тому підприємство мусить їх проаналізувати і обрати таку, яка підходить саме йому.

На рис. 2 наведена структура бухгалтерського обліку як системи.



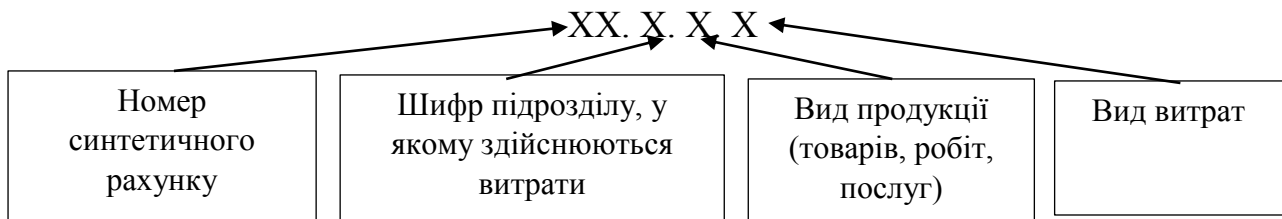
Рис. 2. Структура бухгалтерського обліку як системи

Для оцінки показників діяльності підприємства необхідно, щоб дані управлінського обліку мали наступні особливості: періодичність, тобто формування інформації здійснюється періодично і у відповідності з потребами в ній для підготовки та обґрунтування рішень; облік інформації здійснюється за правилами, встановленими підприємством і такими, що враховують специфіку його діяльності; основна увага приділяється обліку витрат і результатів, а також на виявлення впливу відхилень від оптимального рівня використання ресурсів; використання як фактичних, так і прогнозних значень аналізованих показників; інформація носить як вірогідний, так і суб'єктивний характер; використовуються як вартісні, так і натуральні значення аналізованих показників.

В управлінському обліку для уніфікації первинної інформації використовують класифікатори, що дозволяють визначити і описати об'єкти обліку. У якості прикладу доцільно виділити наступні класифікатори в управлінському обліку: види активів, види зобов'язань, види продукції (робіт,

послуг), що виготовляється (виконуються, надаються), центри фінансової відповідальності, види витрат і доходів, статті собівартості, основні і допоміжні бізнес-процеси, проекти.

Збирання та реєстрація первинної інформації здійснюється в управлінському плані рахунків. Його доцільно розробити на базі існуючого Плану рахунків бухгалтерського обліку. Для цього можна запропонувати наступну схему нумерації рахунку з обліку витрат:



Наприклад, рахунок 23.1.2.3 показує витрати на оплату праці, здійснені у механічному цеху робітникам за виробництво продукції №2. За необхідності можлива ще більша деталізація інформації про окремі об'єкти обліку з додаванням у номер рахунку відповідних позначок.

Це дасть можливість на підприємстві здійснити різні види інтеграції інформації. Доцільно погодитись з думкою О. В. Костюніка, що горизонтальна інтеграція забезпечує поєднання різнорідних функцій на одному рівні управління, а вертикальна інтеграція дозволяє поєднувати однорідні функції на різних рівнях управління (облік на рівні робочого місця, бригади, дільниці, цеха підприємства).

В результаті інтеграції по горизонталі досягається відповідність дій окремих елементів системи з метою рішення якої-небудь управлінської проблеми або досягнення однієї з цілей управління. При вертикальній інтеграції визначена функція (облік) реалізується на різних рівнях управління, але на базі однієї інформації, що підлягає укрупненню [6, с. 3].

Зібрана первинна інформація повинна бути представлена у зручному для особи, що приймає рішення, виді. Для менеджерів різних рівнів ієрархії підприємства форма представлення інформації може бути різною: вона може агрегуватися, структуруватися та деталізуватися. Слід відмітити, що більш

детальна інформація в аналітичних зрізах необхідна керівникам структурних підрозділів, вищому керівництву підприємства необхідні лише підсумкові показники. При розробці збалансованої системи показників необхідно визначити інформаційне забезпечення яких показників має забезпечуватись управлінським обліком. Тому виникає необхідність створення стандартних форм як первинних, так і звітних документів зі всіма необхідними вимогами до управлінської звітності.

Також необхідно визначити регламент збирання, реєстрації, зберігання та надання всієї управлінської інформації. Слід відмітити, що внутрішні стандарти діяльності підприємства мають визначати і систему документообігу, що включає: класифікатори всіх документів за типами і видами; альбоми уніфікованих форм документів для кожного підрозділу і робочого місця підприємства (первинних і звітів); карти формування документів на підприємстві та його підрозділах; реєстр управлінських звітів; регламент введення інформації в систему обліку.

Побудова системи документообігу обумовлює необхідність позначення точок внутрішнього контролю (тобто визначає місце і час контролю, а його результати оформлюються у вигляді документу), зручних для прийняття управлінських рішень.

Роль розвитку комп'ютерних систем, інформаційних технологій і удосконалення систем управлінського контролю полягає у розробці зручних і не надто складних процедур оцінки діяльності підприємства. Способи обробки інформації повинні забезпечувати її документування, можливість перевірки та доведення до відома зацікавлених осіб.

Висновки. Система бухгалтерського обліку підприємства передбачає інтеграцію двох підсистем: фінансового та управлінського обліку. Інформація кожної з цих підсистем має своїх користувачів, тому є необхідною для прийняття відповідних рішень. Інформація фінансового обліку використовується переважно у вигляді фінансової звітності, кожна з форм якої має своє призначення. Інформація управлінського обліку необхідна для

внутрішніх користувачів і спрямована на прийняття ефективних управлінських рішень. На сьогоднішній день відсутнє раціональне поєднання цих двох підсистем обліку, тому доцільно розробити інтегровану систему бухгалтерського обліку шляхом поєднання первинної інформації фінансового обліку, виділення питань, якими буде займатись управлінський облік, удосконалення Плану рахунків бухгалтерського обліку та його звітних документів. Всі ці заходи допоможуть удосконалити на підприємстві інформаційні облікові потоки.

Бібліографічний список:

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.zakon.rada.gov.ua
2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, А. М. Герасимович, Г. Г. Кірейцев та ін.; під ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 726 с.
3. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посібн. / В. В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
4. Андрусак В. М. Управлінський облік як система бухгалтерського обліку / В. М. Андрусак // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. – 2012. – № 3 (69). – С. 3–9.
5. Яременко Л. М. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємстві / Яременко Л. М. // Економічний вісник університету. – 2013. – № 20/1. – С. 90–94.
6. Костюнік О. В. Сучасні підходи до обліку витрат на підприємствах / О. В. Костюнік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/old_jrn/e-journals/PSPE/2011_4/Kostunik_411.htm

7. Голов С. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : Монографія / С. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.

8. Нападовська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8–9. – С. 50–62.