

що доцільно говорити про два основних аспекти облікової політики підприємств: облікова політика стосовно фінансового обліку та облікова політика стосовно управлінського обліку [1,12].

Система обліку, призначена для інформаційного забезпечення управління бізнесом, тобто система управлінського обліку, регламентується на підприємстві документами, за змістом аналогічними документам, що регулюють практику фінансового обліку. Однак, статус цих документів різний. Він обумовлений відмінностями між самими системами обліку. Організація фінансового обліку та звітності регулюється нормативними актами, зовнішніми по відношенню до підприємства (П(С)БО, МСФЗ). Система управлінського обліку створюється і діє виключно на підставі внутрішньофірмових стандартів. Ця відмінність має істотний вплив на обсяг і вимоги, що пред'являються до облікових політик фінансового та управлінського обліку.

Формуючи облікову політику в межах фінансового обліку підприємство обирає і документально закріплює один з допустимих загальноприйнятими стандартами способів ведення обліку. Формування ж управлінської облікової політики підприємств України здійснюється абсолютно на інших засадах. Тут практично відсутній централізований підхід. Індивідуалізація правил здійснення обліку, з одного боку дозволяє врахувати специфіку діяльності конкретного підприємства, з іншого – суперечить притаманним сучасній економіці тенденціям до інтеграції і глобалізації.

Інтенсивне формування корпоративних підприємницьких структур вимагає від системи бухгалтерського обліку врахування вимог корпоративного управління. Застосування підприємствами групи різних елементів облікової політики унеможлиблює якісне інформаційне забезпечення функцій менеджменту. Тому стосовно облікової політики, тут повинні поєднуватись централізований та децентралізований підходи.

Складна організаційна структура таких підприємств, їх правовий статус, стратегічні плани інтеграційного розвитку є основними факторами, що впливають на специфіку формування облікової політики корпоративних структур в аграрному секторі економіки, які поглиблюються галузевими особливостями діяльності.

За існуючим підходом до формування облікової політики, виділяють організаційно-технічну та методичну її складову, кожна з яких об'єднує специфічні елементи.

Організаційно-технічна складова передбачає вибір організаційної побудови обліку, форми обліку, формування робочого плану рахунків, графіку документообороту та інші елементи організації облікових процедур.

Методична складова облікової політики передбачає визначення методів ведення обліку певних об'єктів, які мають альтернативні способи відображення, визначені на законодавчому рівні, або не визначені чинним законодавством (створення системи управлінського обліку).

В межах організаційної складової формування облікової політики стосовно управління витратами доцільно створити пакет внутрішньофірмових стандартів управлінського обліку. Ці документи можна розділити на кілька груп: інструктивно-методична документація, нормативно-довідкова документація, регламентуюча документація (рис. 1.).

Інструктивно-методична документація – детальні інструкції, які глибше розкривають облікову політику, описують господарські операції з максимальною конкретикою: проводки, обрані субконто (аналітичні рахунки обліку витрат та додаткові ознаки аналітики), порядок розрахунку сумових і кількісних величин.

У нормативно-довідковій документації встановлюються правила групування однорідних елементів інформації. Це - різні довідники та класифікатори (склад статей витрат за видами виробництв та витрат, перелік центрів відповідальності, поділ загальновиробничих витрат на постійні та змінні тощо).



Рис. 1. Структура внутрішньо фірмових стандартів управлінського обліку

Регламентуюча документація визначає регламенти та процедури. В ній описується весь ланцюжок облікового процесу, призначаються відповідальні особи, розмежовуються їх функції, права та відповідальність. До регламентуючих документів також відноситься і графік документообороту з метою забезпечення системи управлінського обліку. Він встановлює порядок прийому-передачі та зберігання первинної та звітної документації, її основні характеристики. До графіку документообороту додається Альбом уніфікованих форм облікових і звітних документів управлінського обліку, що не є типовими. На нашу думку, ці документи разом з робочим планом рахунків, становлять пакет внутрішньофірмових стандартів, що регламентують управлінський облік.

Під час розробки внутрішньофірмових стандартів необхідно здійснити детальний опис відображення в обліку витрат пов'язаних з виробничою та іншими видами діяльності, в тому числі і обліку нестандартних ситуацій. Чим чіткіше і детальніше буде описано обліковий процес, тим менше виникатиме проблемних ситуацій в забезпеченні менеджменту інформацією про витрати.

Створення пакету стандартів управлінського обліку ставить високі вимоги до розробників як з приводу знання теорії та методології обліку, так і з приводу розуміння бізнесу компанії та завдань, які має намір вирішувати менеджмент компанії за допомогою облікової інформації про витрати.

Насамперед, розробникам облікової політики необхідно визначити, для чого, з якою метою впроваджується управлінський облік? Які завдання передбачається вирішувати з його допомогою на підприємстві? Це може бути традиційний збір і обробка інформації про витрати чи створення масштабної інформаційної системи з підключенням виробничого блоку, систем управління замовленнями, логістикою та іншими модулями. Така система, підкріплена мотиваційними важелями, в комбінації з бюджетним управлінням переростає в систему контролінгу - потужний сучасний інструмент ефективного управління бізнесом. Все це має істотний вплив на обсяг і зміст внутрішньофірмових стандартів.

Формування облікової політики в чинній компанії передбачає попередній аналіз її бізнесу з метою надання рекомендацій та здійснення конкретних заходів щодо реорганізації та реструктуризації окремих бізнес-процесів, сегментів бізнесу та бізнесу в цілому, а також вдосконалення застосовуваних систем управління компанією.

У холдингової структурі облікова політика та інші стандарти управлінського обліку повинні мати корпоративний статус. Ці стандарти встановлюють порядок і принципи ведення обліку стосовно всіх сегментів і видів діяльності холдингу з урахуванням їх специфіки. Вони затверджуються управляючою компанією і є обов'язковими до застосування всіма підприємствами групи.

Лише на основі такого підходу можна побудувати систему управлінського обліку холдингу, яка реально забезпечуватиме як менеджмент управляючої компанії, так і менеджерів підприємств групи необхідною управлінською інформацією.

Не дотримуючись принципу корпоративності при формуванні облікової політики, здійснюючи облік витрат за різними об'єктами, різними аналітиками, використовуючи різні методи оцінки активів корпоративна структура не зможе отримати від облікової системи співставну, об'єктивну інформацію, необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень.

Така неузгодженість у рамках холдингу неприпустима. Єдині корпоративні стандарти дозволять уникнути цих та інших невідповідностей, зробити інформацію прозорою, зрозумілою, а значить корисною для менеджменту. А застосування сучасних інформаційних технологій зробить можливим проводити автоматичну консолідацію облікових даних, формувати різні аналітичні звіти.

Для організації обліку в холдингу вводиться поняття «бізнес-одиниця». Під цим поняттям ми розуміємо окремих об'єкт управління, структурно-відокремлений елемент холдингу з конкретною функціональною спрямованістю, в якому здійснюється незалежний управлінський облік і формується звітність. В більшості корпоративних структур, що нами досліджувались, бізнес-одиницями виступають окремі юридичні особи, що входять до складу холдингу. Хоча бізнес-одиниця формально може не бути самостійною юридичною особою.

Сучасні технічні і програмні засоби дозволяють організувати облік за всіма бізнес-одиницям холдингу в єдиному банку даних на базі єдиного плану рахунків та внутрішньокорпоративних аналітичних реєстрів.

Структура робочого плану рахунків має забезпечити фіксацію інформації, за якою в подальшому здійснюється моніторинг, контроль, аналіз з метою управління. Це досягається шляхом групування інформації, зокрема про витрати, в необхідних для управління аналітичних зрізах. Для цього в робочий план рахунків вводяться

додаткові субрахунки, нестандартні рахунки, аналітичні рахунки та додаткові ознаки аналітики. З іншого боку, деякі, передбачені типовим Планом рахунків, рахунки можуть не вводиться в робочий план рахунків, як такі, що не несуть інформаційного навантаження для менеджменту компанії.

В розділі «Рахунки обліку витрат» робочого плану рахунків доцільно виділяти необхідні субрахунки (в т.ч. і специфічні для корпоративних підприємницьких структур), аналітичні рахунки, за якими буде здійснюватись групування витрат для потреб менеджменту саме цієї компанії, додаткові ознаки аналітики (які ще більше враховують особливості бізнес-процесів) та наводити опис витрат (рис. 2). Така детальна структура робочого плану рахунків, що враховує як типові для підприємства операції, так і нестандартні ситуації, дозволить бухгалтерській службі уникнути проблем в процесі реєстрації та групування витрат, а менеджерам отримати співставну, в необхідних для управління аналітичних зрізах інформацію.

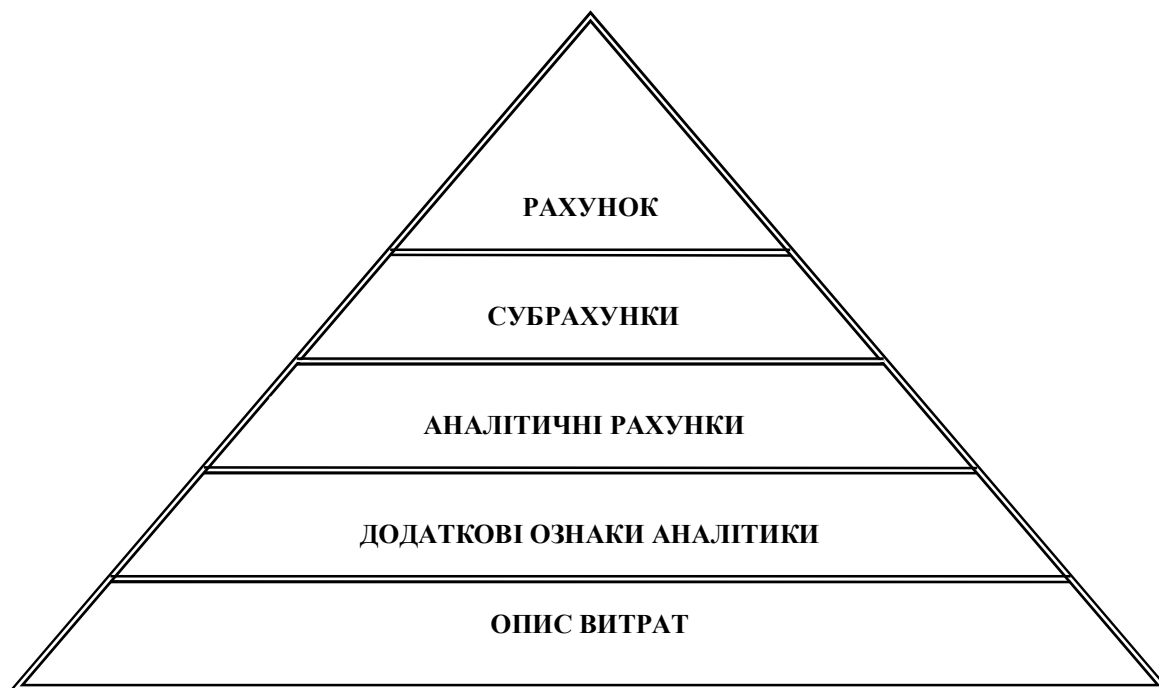


Рис. 2. Структура розділу «Рахунки обліку витрат» робочого плану рахунків

Для надання менеджменту підприємства та холдингу релевантної інформації про витрати їх накопичують за відповідними аналітичними рахунками, які є визначеними в робочому плані рахунків і затверджені на рівні холдингу. Наприклад, в складі субрахунку 231 «Рослинництво» це можуть бути роки виробництва, культури (групи культур), поля, статті витрат тощо.

Для здійснення оперативного управління витратами на рівні окремого підприємства групи в робочий план рахунків вводяться додаткові ознаки аналітики. При цьому, наприклад, витрати галузі рослинництва зібрані за статтями витрат можуть додатково групуватись за ознакою змінності; витрати, що зібрані в розрізі полів - за орендодавцями; витрати збору урожаю – за стадіями тощо.

Аналітичні зрізи обліку повинні бути структуровані і закріплені в довідниках і класифікаторах. Це можуть бути довідник номенклатури об'єктів обліку витрат, довідник статей витрат.

При розробці довідників статей витрат необхідно не тільки грамотно сформулювати їх структуру, але також дати вичерпні характеристики складу кожної статті. Особливо це стосується специфічних витрат, склад яких не визначено нормативними актами та методичними рекомендаціями. Наприклад, це стосується постатейного обліку трансакційних витрат.

Очевидно, що ніяка глибина деталізації не дозволить обійтись без статей «інші витрати». Проте оптимальна деталізація принаймні дозволить уникнути перетворення цих статей в облікові «чорні діри», які мають властивість розростатися, поглинаючи все нові і нові витрати. Інформація про такі витрати назавжди буде втрачена для управління.

Для оцінки ефективності діяльності структурних підрозділів компанії повинен бути розроблений довідник центрів відповідальності (в т.ч. і центрів витрат). Кожний створений центр відповідальності є елементом системи управління компанією. Центрами витрат в компанії будуть бізнес-одиниці, структурні підрозділи бізнес-одиниць. При побудові довідника центрів відповідальності необхідно враховувати можливість і головне, доцільність рознесення витрат за цими центрами.

Вся внутрішня та зовнішня первинна документація, до реєстрації її інформації в обліку, повинна чітко ідентифікуватися у відповідності до розроблених довідників. Універсальним засобом для ідентифікації елементів є кодування. Система кодування операцій розробляється при автоматизації облікових процесів. Довідник кодів операцій разом з іншими довідниками є елементом внутрішніх стандартів підприємства.

Облікова політика підприємства оформляється відповідним Наказом чи Положенням. В зв'язку з надзвичайно широким колом питань, що регулюються цим організаційно-розпорядчим документом, особливо в корпоративних підприємницьких структурах, його обсяг буде значним. Тому, для документального оформлення облікової політики, доцільно використовувати Положення про облікову політику,

де для обліку витрат виділяється окремий розділ. Регулювання найбільш об'ємних питань, які потребують додаткових роз'яснень, може здійснюватись окремими додатками до Положення.

Отже, правильно сформована облікова політика щодо витрат – одна з важливих передумов ефективного інформаційного забезпечення менеджменту та ефективного управління витратами. Особливості організації бізнес-процесів в корпоративних підприємницьких структурах мають вирішальний вплив на побудову обліку і потребують подальших досліджень.

Література:

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України затверджений Верховною Радою України від 16.07.99 р. № 996 – XIV;

2. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 326 с.

3. Барановська Т.В. Вплив факторів на облікову політику // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2002. – № 20. – С.207-211.

УДК 658.15 (045)

КОНЦЕПЦІЯ СТРАТЕГІЇ УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМИ РЕСУРСАМИ ПІДПРИЄМСТВ

*Г. В. Даценко, асистент кафедри фінансового контролю і аналізу
ВТЕІ КНТЕУ*

У зв'язку з процесами істотної трансформації фінансової системи, що відбуваються в останні десятиліття, формуванням єдиного світового фінансового простору істотно ускладнюється взаємодія підприємств із зовнішнім фінансовим середовищем, змінюються передумови та можливості їх фінансової діяльності в стратегічному періоді, загострюються проблеми розробки і реалізації стратегії управління фінансовими ресурсами.

Ресурси є основним джерелом реалізації всіх цілей управлінської діяльності. Їх нестача унеможливує досягнення поставленої мети, а отже, знижує надійність функціонування стратегії управління аж до її відмови. Формування фінансової стратегії набуває особливої динамічності в сучасних умовах, що пояснюється досить жорсткою