

В.Р. Голик, аспірант

ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В.Гетьмана»

Концептуальні основи управлінського обліку витрат та підходи до його автоматизації

(Представлено: д.е.н., доц. Скрипник М.І.)

У даній роботі розглянуті питання, пов'язані з концептуальними основами управлінського обліку. Дослідження сутності дефініції «управлінський облік» дозволило розкрити значення даного поняття, яке в кінцевому результаті полягає в підвищенні ефективності господарсько-фінансової діяльності підприємства. В статті значна увага була приділена підходам автоматизації систем бюджетування, бухгалтерського обліку, аналізу і управлінського обліку, що дозволило виокремити два підходи автоматизації: впровадження нової програми або створити нову розробивши якісне технічне завдання. Проведене дослідження дозволило виокремити найбільш розповсюджені проблеми і помилки автоматизації управлінського обліку: слабкий зв'язок зі стратегією розвитку підприємства; неучасть керівництва в процесі розробки й впровадження системи; спроби автоматизувати «все відразу».

Ключові слова: витрати; облік; управління; управлінський облік; управління витратами; автоматизована система.

Постановка проблеми. Управлінський облік витрат відіграє значну роль для сучасних підприємств. Коли продовольчий ринок пропонує великий асортимент однорідної продукції як вітчизняного, так і імпортного виробництва, наростає рівень конкуренції між різними підприємствами, що призводить до необхідності знаходити резерви зниження собівартості виробленої продукції через внутрішні та зовнішні ресурси. Зниження собівартості виробленої продукції дозволяє нарощувати обсяги прибутку, а отже, створювати можливості для простого, і для розширеного відтворення, для матеріального стимулювання співробітників; стабілізувати фінансове становище підприємства; знижувати ціни і підвищувати конкурентоспроможність продукції власного виробництва; поліпшувати матеріально-технічну базу. Традиційно виділяють дві групи чинників, що впливають на зниження собівартості: внутрішньо- і позавиробничі. Внутрішньовиробничі – це ті чинники, на які підприємство може впливати, наприклад за допомогою застосування сучасної техніки та/або технологій, поліпшення організації виробництва, мотивації високопродуктивної праці і тощо. Ціни на сировину, тарифи на паливо і електроенергію, ставки податків і відрахувань, природні умови і т.д. відносять до позавиробничих факторів, на які безпосередній вплив підприємство здійснити не може.

Необхідність обліку витрат на виробництві зростає в міру того, як ускладнюються умови господарської діяльності і зростають вимоги до рентабельності. А керівники підприємств повинні мати чітке уявлення про окупність різних видів готових виробів, ефективність кожного прийнятого рішення та їх вплив на фінансові результати.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні в економічних дослідженнях використовуються різні розробки, присвячені питанням управлінського обліку. За кордоном питанням теорії та практики управлінського обліку присвячено дослідження К.Друрі, Ч.Хорнгрен, Дж.Фостер, І.Басманов, П.Безрукий, М.Вахрушина, В.Івашкевич, Т.Карпова, В.Палій та інші. В Україні такі науковці, як І.Белоусова, Ф.Бутинець, Л.Гнилицька, С.Голов, Л.Нападовська, М.Пушкар, М.Чумаченко та інші займаються дослідженням зазначених питань. Попри наявність великої кількості наукових розробок, дослідження проблеми управління витратами на підприємствах в сучасних умовах функціонування практично відсутні. У цьому зв'язку нагальним є розкриття концептуальних основ управлінського обліку витрат, який би враховував особливості функціонування підприємств в ринковому середовищі України та дослідження питань автоматизації управлінського обліку витрат.

Постановка завдання. Метою статті є розкриття концептуальних основ управлінського обліку витрат та розкриття підходів та проблем його удосконалення шляхом використання автоматизованих систем обробки інформації та відповідних програмних продуктів.

Викладення основного матеріалу. Облік, як функція управління, в адміністративно-командній економіці, забезпечував достатньою інформацією і задовольняв потреби управлінців підприємств в цілому. Однак в ринкових умовах впровадження економічних методів управління і необхідності децентралізації управління, створення центрів відповідальності на підприємствах, підвищує потребу не лише в оперативному і вірогідному поточному обліку (фіксування фактів), а й в прогнозуванні майбутніх подій для вироблення обґрунтованих управлінських рішень. Саме з цієї причини, сучасний бухгалтерський облік все

більше набуває характеру управлінського. Управлінський облік – складова частина інформаційної системи підприємства. Ефективність управління виробничою діяльністю забезпечується інформацією про діяльність структурних підрозділів, служб і відділів підприємства. Ця інформація надходить до керівників різних рівнів і сприяє прийняттю правильних управлінських рішень [4].

Один із класиків менеджменту Дж.Джуран у своїх дослідженнях зазначав, що «основним джерелом конкурентної переваги для підприємства майбутнього буде виступати вміння економити витрати й максимізувати віддачу від них» [2]. Найчастіше підприємство ставить за мету отримання максимального прибутку за допомогою нарощування обсягу виробництва. Класик управлінського обліку К.Друрі прийшов до висновку, що «ефект від скорочення витрат багато в чому перевершує ефект від збільшення прибутку» [3].

Саме управлінський облік є інформаційною базою всіх функцій управління і сприяє координації роботи всіх відділів підприємства. Можна стверджувати, що він служить саме управлінцям, представляючи їм цифрові дані та показники, за допомогою яких стає можливим приймати ефективні рішення, здійснювати належне планування, проводити контроль та регулювати діяльність підприємства.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», «внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішнього користування у процесі управління підприємством» [6].

Огляд і аналіз поглядів українських і закордонних вчених на управлінський облік дозволяють зробити такі основні висновки:

1. Всі автори зазначають, що:

- інформація, яку надає управлінський облік вважається внутріпідприємницькою, що, у свою чергу, і підтверджує той факт, що дані управлінського обліку є комерційною таємницею;
- за допомогою інформації, яку надає управлінський облік керівництво не лише приймає управлінські рішення, а тим самим активно впливає на процес виробництва;
- найбільшою та найважливішою частиною, як за обсягом так і за змістом, інформації управлінського обліку посідають дані саме про витрати.

2. Одна категорія авторів вважає, що:

- управлінський облік є частиною або підсистемою бухгалтерського обліку оскільки здійснює збір, реєстрацію, систематизацію саме облікової інформації;
- не лише витрати, а й результати є об'єктами управлінського обліку;
- отримана завдяки управлінському обліку інформація може бути використана лише з метою прийняття оперативних рішень.

3. Переважна більшість авторів вважає, що:

- управлінський облік – це не лише збір облікової інформації, а і її планування, контроль та аналіз;
- управлінський облік показує дані, які можуть бути необхідними для прийняття спеціальних управлінських рішень керівниками, а не лише цифрові показники, які характеризують витрати;
- використання інформації управлінського обліку може бути направлено не лише для прийняття нагальних рішень, а й управлінських рішень стратегічного характеру;
- інформація отримана і надана завдяки управлінському обліку призначена як для управління окремими структурними одиницями підприємства, так і для управління підприємством в цілому.

Отже, сутність аналізованої категорії полягає в тому, що управлінський облік являє собою облік, необхідний керівництву, фахівцям і управлінцями підприємства і його структурних одиниць для прийняття якомога найефективніших управлінських рішень. Іншим не менш важливим призначенням управлінського обліку є те, що він необхідний для своєчасної підготовки облікової інформації, цінність якої вельми важлива для підприємця, щоб добре уявляти свої й чужі можливості при конкурентній боротьбі за виживання в жорстких ринкових умовах.

Об'єктами спостереження управлінського обліку виступають стадії відтворення сукупного продукту (постачання, виробництво, продажу), а основними функціями – інформаційна, контрольна-аналітична, оціночно-порівняльна, прогнозна (прогнозування майбутніх подій), моделююча (моделювання проєктів управлінських рішень). Отже, основним об'єктом пізнання управлінського обліку в широкому сенсі є процес виробництва. Основним об'єктом спостереження управлінського обліку є процес виробництва продукції необхідної кількості та якості.

Значення управлінського обліку впливає з того, що він покликаний підвищити ефективність господарсько-фінансової діяльності підприємства. А щоб підвищити ефективність виробництва, необхідна чітка якісна оцінка ситуації на підприємстві та створення оптимальної системи контролю, і управління грошовими потоками. Для цього інформація повинна бути корисною, найбільш повно показує специфіку даного підприємства і дозволяти побачити ключові проблеми його діяльності.

На наш погляд, в умовах ринкової конкуренції, необхідно застосовувати саме управлінський облік витратами, який являє собою процеси збору, обробки, групування та передачі облікової інформації, що

використовується управлінським персоналом для її дослідження та прийняття ним рішень з оптимізації виробничих процесів і витрат на їх здійснення.

Реагувати на зміни ринкових цін та оперативно управляти саме витратами можна за допомогою ведення управлінського обліку витрат за елементами та статтями в розрізі об'єктів їх узагальнення та оперативно обчислювати собівартість продукції в даному проміжку часу з метою зіставлення її з ринковою ціною і визначення фінансового результату. Такий оперативний підрахунок витрат потрібен підприємству для визначення найбільш підходящих термінів продажу продукції й отримання максимального прибутку. Основним при цьому є визначення місця, де виникли витрати. Місцем виникнення витрат може вважатися підрозділ підприємства або господарський процес, що в ньому проходить, який спричинив витрати. Вибір місця звідки походять витрати задля ідентифікації викликана необхідністю оцінки минулої, контролю реальної та планування майбутньої діяльності підрозділів підприємства та необхідністю в калькулюванні собівартості вироблених продуктів, оскільки лише частину витрат, що виникають під час виробництва можна зарахувати до певного носія витрат за прямою ознакою. Решту витрат необхідно спочатку ідентифікувати за місцем їх виникнення. Носії витрат можуть бути як окремим об'єктом калькулювання або бути одним з декількох носіїв витрат включеним в об'єкт калькулювання. Результати калькулювання кількох носіїв витрат як одного об'єкта, завжди мають спірний характер, оскільки це призводить до непрямого розподілу витрат. Тому групуючи носії витрат варто намагатися щоб вони відповідали об'єктам калькулювання або входили до їх складу.

Досягнення поставленої мети управлінського обліку витрат здійснюється вирішенням його основних завдань. На думку А.Апчєрча, постійним завданням управлінського обліку є забезпечення інформацією, корисною для прийняття управлінських рішень, через те, що звітних даних, недостатньо для прогнозування [1, с. 25]. Вірогідне та компетентне інформаційне забезпечення управлінців підприємства постає як основне завдання управлінського обліку витрат для прийняття управлінських рішень.

До більш узагальнених завдань управлінського обліку витрат, яке розкриває його сутність, варто відносити насамперед забезпечення управлінців інформацією, за допомогою якої можна здійснювати контроль доцільності проведення тих чи інших господарських операцій, за використанням всіх видів (матеріальних, трудових, фінансових та інших) ресурсів відповідно до затверджених на конкретному підприємстві норм, нормативів і кошторисів, а й запобігання негативних наслідків від здійснення господарської діяльності підприємства і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості.

Варто зауважити, що мета управлінського обліку витрат збігається з кінцевою метою управління підприємством – отриманням найбільшого прибутку при найменших витратах.

Рішення поставлених перед управлінським обліком витрат завдань, можливе за умови забезпечення підприємства гнучкою системою управлінського обліку, яка повинна бути представлена трьома блоками: системою бюджетування, системою бухгалтерського обліку, системою аналізу. В системі бюджетування повинна акумулюватися планова інформація про витрати. В системі бухгалтерського обліку традиційно формується фактична інформація про витрати. В системі аналізу повинно проводитися зіставлення фактичних і планових показників та виявлення відхилень. Така організація інформаційного забезпечення на підприємстві дозволить забезпечувати контроль й управління витратами і розробляти ефективні механізми стимулювання персоналу до мінімізації витрат і підвищення ефективності роботи підприємства.

Зараз поширені два підходи автоматизації систем бюджетування, бухгалтерського обліку, аналізу й управлінського обліку:

- вибрати та впровадити готову програму на підприємстві з наступним налаштуванням для своїх потреб;
- розробити технічне завдання, і відповідно до нього створювати автоматизацію зазначених систем.

Перший варіант здається простішим і складається з двох етапів. Спочатку обирається програмне забезпечення, а потім проводяться налаштування, які необхідні для вирішення завдань конкретного підприємства. Цей підхід спрямований на кінцевий автоматизований результат, за умови, що компанія зуміє сформулювати свої вимоги та потреби. Але вбудована в програму модель часто не підходить підприємству, що зазвичай призводить до витрат на доопрацювання.

Другий підхід рідше використовується. Спочатку розробляється методологія, а після її випробування на практиці вона використовується для розробки технічного завдання для автоматизації. Перевага другого підходу в тому, що завдяки розробленому технічному завданню підприємство знає точно, що потрібно автоматизувати.

При виборі будь-якого варіанту підприємству доведеться вирішувати задачу автоматизації планової та облікової моделі компанії. Необхідно створити єдину інформаційну систему, за допомогою якої було б можна складати й бюджети, й фактичні звіти про їх виконання.

В процесі проектування автоматизації систем бюджетування, бухгалтерського обліку, аналізу з управлінським обліком спочатку потрібно визначитися з форматами бюджетів і звітів. Потім задати

правила консолідації бюджетів та формування фактичних звітів. Після складання фінансової моделі бюджетування та управлінського обліку здійснюється сама її автоматизація, при цьому можна скористатися готовою системою або розробити свою.

Жодне підприємство не застраховане від помилок при автоматизації управлінського обліку. Найбільш розповсюдженими проблемами та помилками підприємств при автоматизації управлінського обліку є слабкий зв'язок зі стратегією розвитку підприємства; спроби автоматизації управлінського обліку до розробки методології та розв'язання організаційних питань; неучасть керівництва в процесі розробки й впровадження системи; використання різних консультантів для вирішення однієї задачі або взаємопов'язаного комплексу завдань; спроби автоматизувати «все відразу».

Важливо, щоб персонал підприємства, який відповідає за цифри, одержувані в ході діяльності, могли бути впевнені в точності, вірогідності та закономірності цих показників.

Як не парадоксально це звучить, останнім часом все частіше доводиться чути від управлінців, що швидкість прийняття рішень знижується не через нестачу наявної інформації, а через її надлишок. Тому в автоматизації управлінського обліку є свої переваги і відповідно недоліки. Все це ще раз доводить, що керівник організації повинен сам для себе вирішити чи потрібно вводити управлінський облік як окрему систему, якщо так, то в яких масштабах його розвивати, варто його автоматизувати і так далі. Як вже зазначалося нами вище, все залежить від специфіки самого підприємства. Але в будь-якому випадку нині ринкова економіка диктує особливі вимоги до якості управління підприємствами, і підприємство повинно пристосовуватися до мінливих реалій ринку і залучати нові методики управління.

Висновки і перспективи подальших досліджень. В даний час кожне підприємство розуміє, що грамотне управління витратами – запорука успішного існування в умовах сучасної економіки. Все більше керівників стикається з необхідністю ведення управлінського обліку витрат. Якщо раніше простий збір і реєстрація облікових даних, а також маніпулювання цими даними становили собою проблему, то після проведення автоматизації підприємство прагне вийти на інший рівень і почати саме ефективно планувати свою діяльність. Таким чином, наявність ефективних технологій управління фінансами, в першу чергу, управлінського обліку, стає визначальним фактором конкурентоспроможної життєздатності підприємства.

Управлінський облік витрат є частиною бухгалтерського обліку, метою якого є об'єктивне висвітлення фактів господарських процесів, а також підготовки та подання інформації уповноваженим користувачам, необхідної для здійснення управлінських функцій (контроль, аналіз, прийняття управлінських рішень, регулювання, планування і прогнозування). Проте варто зауважити, що за потреби, фінансовий і управлінський облік витрат може вестися незалежно один від одного і мати різні підсумкові дані. Показники управлінського обліку, які сформовані автономно від фінансового, створюють умови збереження комерційної таємниці про рівні витрат виробництва, рентабельність окремих видів продукції і т.д. Ступінь автономності управлінського обліку може бути різною і залежати від розмежування сфер відповідальності між бухгалтерами. Отже, ведення управлінського обліку витрат, залежно від особливостей діяльності, може бути побудовано як за інтегрованим, так і за автономним варіантом, в будь-якому випадку правильна організація і постановка даного напрямку обліку витрат, дозволить надати управлінському персоналу сукупність інформації з оптимізації виробничої діяльності підприємств. Проте варто зазначити, що в природу функціонування сучасного підприємства закладена постійна зміна і зростання. Якщо ваша система управлінського обліку не буде змінюватися разом з підприємством, вона просто втратить свою ефективність, перетворившись в ще одне джерело невиправданих витрат.

Підсумовуючи зміст даної статті можна зробити основний висновок про те, що для здійснення автоматизації управлінського обліку необхідно адаптувати під сучасні вимоги управління принципи й методи угруповання витрат, розгляд чого може бути предметом подальших досліджень.

Список використаної літератури:

1. *Апчерч А.* Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / *А.Апчерч* / под ред. *Я.В. Соколова* и другие. – М. : «Финансы и статистика», 2002. – 952 с.
2. *Джуран Д.* Планирование ради качества : пер. с англ. / *Д.Джуран*. – М. : Олимп–Бизнес, 2005. – 368 с.
3. *Друри К.* Управленческий учет для бизнес-решений : пер. с англ. / *К.Друри*. – М. : Юнити–Дана, 2012. – 655 с.
4. *Карпова Т.П.* Управленческий учет: учебник для вузов / *Т.П. Карпова*. – М. : ЮНИТИ, 2008. – 388 с.
5. *Кондратова И.Г.* Основы управленческого учета / *И.Г. Кондратова*. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України : станом на 16 липня 1999 р. : № 996-XIV / Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 10. – С. 1–3.
7. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / *М.С. Пушкар*. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.
8. *Соловьева О.В.* МСФО и ГААП: учет и отчетность / *О.В. Соловьева*. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 256 с.

9. Усатова Л.В. Формирование управленческой и налоговой составляющей учетно-аналитической системы расходов в условиях неопределенности в период трансформации международных стандартов финансовой отчетности : автореферат дис. ... д.э.н. : Спец. 08.00.12 / Л.В. Усатова. – Орел, 2008. – 48 с.
10. Шеметов П.В. Эффективный управленческий контроль / П.В. Шеметов [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.bishelp.ru/uprbiz /opit/0705kontrol.php>.
11. Якунов И.З. Управленческий учет затрат по стадиям жизненного цикла продукта : автореф. дис. ... к.э.н. : Спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / И.З. Якунов. – Казань, 2009. – 24 с.

References:

1. Apcherch, A. (2002), *Upravlencheskiy uchet: printsipy i praktika*, Translate by English, in Sokolova, Ya.V. and others (ed.), «Finansy i statistika», M., 952 p.
2. Dzhuran, D. (2005), *Planirovanie radi kachestva*, Translate by English, Olimp–Biznes, M., 368 p.
3. Druri, K. (2012), *Upravlencheskiy uchet dlya biznes-resheniy*, Translate by English, Yuniti–Dana, M., 655 p.
4. Карпова, Т.Р. *Upravlencheskiy uchet: uchebnyk dlya vuzov*, YuNITI, M., 388 p.
5. Kondratova, I.G. (2000), *Osnovy upravlencheskogo ucheta*, Finansy i statistika, M., 160 p.
6. Verhovna rada Ukrainy (1999), Zakon Ukrainy «Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini», stanom na 16 lyrnja, No. 996-HIV, «Vse pro buhgalters'kyj oblik», 2011, No. 10, Pp. 1–3.
7. Pushkar, M.S. (1999), *Tendencii' ta zakhymirnosti rozvytku buhgalters'kogo obliku v Ukraini (teoretyko-metodologichni aspekty)*, monografija, Ekonomichna dumka, Ternopil', 422 p.
8. Solov'eva, O.V. (2004), MSFO i GAAP: uchet i otchetnost', ID FBK-PRESS, M., 256 p.
9. Usatova, L.V. (2008), *Formirovanie upravlencheskoy i nalogovoy sostavlyayushchey ucheto-analiticheskoy sistemy raskhodov v usloviyakh neopredelennosti v period transformatsii mezhdunarodnykh standartov finansovoy otchetnosti*, abstract of d.e.n., Orel, 48 p.
10. Shemetov, P.V. «Effektivniy upravlencheskiy kontrol'», available at: <http://www.bishelp.ru/uprbiz /opit/0705kontrol.ph>
11. Yakupov, I.Z. (2009), *Upravlencheskiy uchet zatrat po stadiyam zhiznennogo tsikla produkta*, abstract of k.e.n., Kazan', 24 p.

Голик Василь Романович – аспірант ДВНЗ «Київського національного економічного університету ім. В.Гетьмана».

Наукові інтереси:

- проблеми управлінського обліку витрат суб'єктів господарювання в умовах автоматизації.

Стаття надійшла до редакції 11.07.2018.