

ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ЯК ІНТЕГРАЛЬНА СКЛАДОВА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Висвітлено сутність управлінського обліку, його еволюції в напрямі управління витратами, з'ясовано мету та задачі управління витратами, сутність категорії "витрати", а також передумови формування системи управління витратами і призначення основних функцій щодо управління витратами.

Ключові слова: управлінський облік, витрати, управління витратами, функції управління витратами, інформаційна складова управління.

Постановка проблеми. У сучасних ринкових умовах великого значення набувають проблеми із формування та управління витратами як складової управлінського обліку. У діяльності будь-якого підприємства існує необхідність попереднього розрахунку витрат та подальше зіставлення їх із результатами виробництва. Управління витратами поєднує в собі елементи виробничої та фінансової складової управлінського обліку з метою оптимізації витрат і досягнення максимального прибутку. Функції управління витратами реалізуються через елементи управлінського обліку і забезпечують раціональність та послідовність прийняття рішення.

Вступ. Управління витратами – важливий елемент управління економічною складовою підприємства, оскільки забезпечує прийняття рішень щодо зняття виробництва застарілого виробу, визначення ціни продукції, рентабельності виробництва, доцільності організаційних заходів.

Актуальність дослідження зумовлена недостатньою ефективністю обліку витрат на виробництво, що користується застарілою системою розподілу інформації. Оскільки на більшості підприємств внутрішня інформація не запитується, і відповідно, не використовується необхідною мірою для оптимальної системи управління витратами, практично є відсутність комплексності щодо функціонального підходу до управління витратами.

Досліджено проблему методик обліку витрат та управління витратами у працях В.Ф. Палія, П.С. Безруких, І.О. Ламикіна, В.Б. Івашкевича; проблеми розвитку управлінського обліку – у працях М.Г. Чумаченка, В.В. Сопка, П.Й. Атамаса, О.В. Олійника та інших.

Основний матеріал. Управлінський облік, як інтегруюча галузь економічних знань, має на меті забезпечити управлінську ланку інформацією для прийняття обґрунтованого рішення щодо діяльності та ресурсів. Розглядаючи цю галузь як синтез обліку і системи управління, варто зазначити, що саме інформаційна складова є підтримкою управління підприємством: "ефективність управління підприємством залежить від якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень" [1, с. 12]. У системі управління підприємством інформація та облік є взаємопов'язаними. Облік є інформаційною системою управління підприємством, будучи складовою управлінської системи світової економіки. Завдяки управлінському обліку інформація забезпечує визначення

стратегії підприємства, контроль його діяльності, оптимізацію використання ресурсів та оцінку ефективності цієї діяльності.

Теоретичною основою створення будь-якого обліку є загальна економічна теорія, що визначає закони суспільного виробництва, розподілу, обміну та споживання, оскільки саме на них будується облік. Щодо бухгалтерського обліку, проф. Сопко зазначає: "бухгалтерський облік організує відображення процесу створення і обміну суспільного продукту відповідно до законів суспільного виробництва, обміну і розподілу матеріальних благ, які розкриває загальна економічна теорія, що є його теоретичною основою" [2, с. 40]. Подібне визначення щодо управлінського обліку знаходимо в автора Карпенко: "закономірності розвитку управлінського обліку зумовлені закономірностями управління соціально-економічними системами, які відображають відносини або зв'язки явищ різноманітної господарської та соціальної практики, і вплив на які мають існуючі інститути, котрі забезпечують трансляцію положень теорії у ділові, політичні, соціальні практики, в т.ч. організацію обліку" [3, с. 14]. Звідси робимо висновок про залежність закономірностей розвитку обліку від еволюції суспільства.

Упродовж XX ст. етапи розвитку управлінського обліку та формування нових підходів до обліку витрат призвели до формування нових варіантів обліку, таких як: директ-костинг, метод однорідних секцій, облік за центрами відповідальності та ін. Вітчизняні науковці характеризують європейський облік як облік покриття, причому у двох різновидах: у Франції – це *marge sur cout variable*, у Німеччині – *deckungs beiberagrechung* [2, с.422]. У цих країнах і досі маємо аналоги терміну "управлінський облік": "аналітична бухгалтерія" у Франції, і "контролінг" у Німеччині [4, с. 10]. Ці варіанти дають змогу дещо спростувати облік, зводячи його до моделювання варіантів однієї змінної. Йдеться про залежність витрат від змін обсягів та структури виробництва. Натомість в Україні термін "управлінський облік" здебільшого розглядають як синонім внутрішньогосподарського обліку: "внутрішньогосподарський облік визначається як облік для задоволення інформаційних потреб керівництва даного підприємства (фірми) та його підрозділів [2, с. 56]". Звісно, цей облік не регламентується і має рекомендаційний характер, що зумовлює його наявність лише за бажанням суб'єкта господарювання.

Управлінський облік значною мірою пов'язаний із витратами, адже, разом з доходами та фінансовими результатами, вони є об'єктами управлінського обліку. Вчені виділяють чотири стадії еволюції управлінського обліку: зародження, формування, розвиток та інтеграцію (рис. 1).

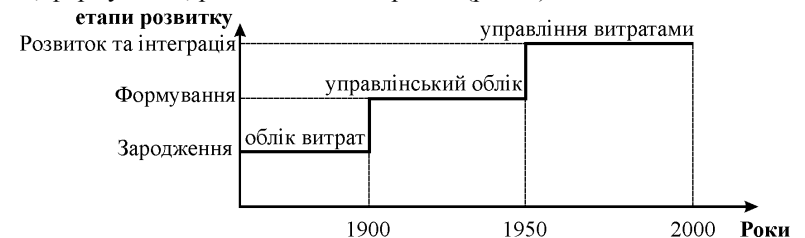


Рис. 1. Світовий розвиток управлінського обліку:[3, с.14]

¹ Наук. керівник: проф. О.М.Ковалюк, д-р екон. наук

З рис. 1 видно, що інтеграція управлінського обліку еволюціонує в процес управління витратами, що є такою економічною категорією, яка є одним з вирішальних чинників впливу на фінансові результати суб'єктів господарювання. Тому інформація про витрати посідає центральне місце в системі управління як підприємством загалом, так і кожним його структурним підрозділом.

Головна мета управління витратами – побудова внутрішнього економічного процесу обліку та контролю витрат по підприємству загалом та в розрізі його підрозділів задля виявлення реального фінансового результату роботи підприємства. Управління витратами на підприємстві має сприяти комплексному вирішенню таких основних задач:

- оцінювання ефективності виробництва;
- планування перспективи розвитку підприємства;
- виявлення ролі управління витратами як чинника підвищення економічних результатів діяльності;
- визначення витрат за основними функціями управління;
- розрахунок витрат за виробничими підрозділами підприємства;
- розрахунок необхідних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг);
- виявлення технічних способів і засобів виміру і контролю витрат;
- вивчення методики планування загальних і середніх витрат;
- постійний аналіз взаємозв'язку "обсяг виробництва – витрати – прибуток" з метою уникнення негативного ефекту масштабу виробництва;
- аналіз інвестиційної привабливості підприємства [5, с. 20].

Ці задачі управління, звісно, реалізуються принципом комплексності.

Необхідність вивчення витрат зумовлена також їхньою передумовою для формування цінової політики підприємства, характеристики рівня технології та організації виробництва.

Поняття "витрати" (та собівартість як сума витрат) залишається найменш визначеним словом в обліку, оскільки вживається у багатьох різних значеннях. Це характерно не тільки для англійської мови, де слово "cost" одночасно означає: "собівартість", "вартість", "витрати", "затрати". Якщо в російській мові використовують окремі поняття "издержки"(вхідні витрати), "затраты"(витрати виробництва), "расходы"(витрати періоду) для уточнення особливостей використання (етапів руху) ресурсів у процесі організаційного циклу, то в українських нормативно-правових актах поширеним є термін "витрати", що додатково ускладнює визначення сутності цієї категорії [5, с. 9]. Проф. Сопко характеризує цю категорію через затрати, як загальноекономічне поняття, яке характеризує використання речовин та сил природи у процесі господарювання [2, с. 429].

Оскільки інформаційний аспект передбачає узгодження принципів управлінського обліку з принципами управління витратами, системність обліку залежить від системи управління витратами, як "циклу впливу суб'єкта управління (тобто підсистеми, яка управляє) на об'єкт управління (підсистему, якою управляють) [5, с. 17]".

Основне призначення такої системи, як зрештою, і системи обліку, полягає в підготовці інформації для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень. Управління підприємствами повинно бути спрямоване на раціональне зниження існуючих витрат та знаходження резервів їх зниження. Звідси виникає потреба "формування системного противитратного економічно-

го механізму, який відображає зниження витрат на одиницю продукції, зростання обсягу реалізації і пряму економічну мотивацію учасників виробничого процесу як мету управління. На підставі цього підходу впливає розуміння системи управління витратами виробництва як організаційного відображення відповідних економічних відносин на підприємстві" [5, с. 19].

Управління витратами виробництва реалізує свою основну мету і головні завдання шляхом здійснення визначених функцій[5, с. 20], адже, "щоб передбачити, яка саме інформація необхідна керівництву, необхідно знати основні функції управління" [1, с. 16]. Американський науковець Леррі М. Валзер зазначає, що "цілковито добрі рішення можуть бути лише результатом правильного зібрання та оцінки інформації. Це є момент потреби управлінського обліку – забезпечення необхідної інформації для заповнення процесу прийняття рішення"[6, с. 11].

Розглядаючи функції управління витратами виробництва у взаємозв'язку, управління витратами виробництва можна визначити як динамічний процес безупинних взаємозалежних дій з прогнозування, планування, організації, нормування, мотивації, обліку, калькулювання витрат, контролю та аналізу, координації, а також регулювання відповідних чинників виробництва, які деякі американські науковці зводять до трьох процесів: планування, керування і контроль[6, с.11]. Метою цих процесів є досягнення запланованого економічного результату діяльності підприємства через забезпечення оптимального рівня, структури та динаміки витрат (рис. 2).

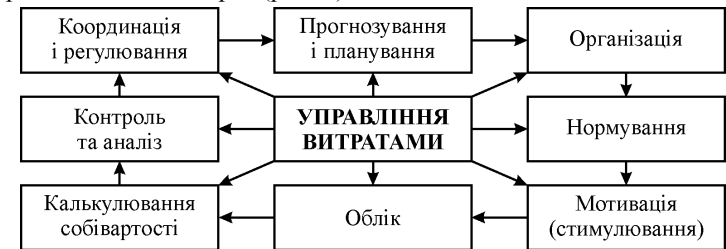


Рис. 2. Цикл управління витратами як динамічний процес безупинних взаємозалежних дій: [5, с.21]

Прогнозування і планування витрат має на меті здійснення економічного обґрунтування запропонованих господарських рішень. Американські науковці визначають цю функцію як "процес встановлення завдань чи цілей для фірми, і визначення розуміння, якими вони будуть досягнуті" [7, с. 6], або "як детальні формулювання майбутніх дій для досягнення визначеного результату в управлінській діяльності" [8, с.14]. Аналогічні визначення у вітчизняних авторів знаходимо для поняття бюджетування: "процес планування майбутніх операцій фірми та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів" [3, с. 227; 4, с. 290]. Але тут важливо зрозуміти, що останнє є лише елементом планування, яке варто розглядати як функцію управління, що "забезпечує цілеспрямовану, науково обґрунтовану стратегію і тактику господарської поведінки [9, с. 71].

За допомогою організації як однієї з функцій управління витратами встановлюється суб'єкт управління витратами, терміни та способи такого управління, тобто йдеться про формування на підприємстві внутрішніх структурних під-

розділів, які здійснюють розробку та реалізацію управлінських рішень – центрів відповідальності. Визначаються місця виникнення витрат, центри витрат та центри відповідальності за їх дотриманням [5, с.22].

Функція нормування забезпечує розроблення норм і нормативів використання предметів, засобів праці та людського ресурсу. Мотивація передбачає виявлення спонукальних мотивів, які сприяли б дотриманню працівниками запланованих витрат і пошуку резервів та можливостей їх зниження.

Облік витрат необхідний для вимірювання, реєстрації фактів споживання ресурсів у процесі діяльності підприємства. Як зазначає проф. Сопко, "на початковій стадії будь-якого виробництва обліковуються процеси використання речовини та сил природи, які й виступають як об'єкти обліку [2, с. 264]".

Калькулювання собівартості продукції – визначення у вартісному вираженні величини витрат, які припадають на калькуляційну одиницю. За допомогою калькулювання обліковують собівартість, що є "вираженою в грошовому вимірнику величиною ресурсів, використаною в певних цілях [4, с. 82]".

Аналіз витрат дає змогу оцінити ефективність використання спожитих ресурсів, виявити резерви зниження витрат та прийняти раціональне управлінське рішення щодо витрат. Він також "зосереджується на визначенні ціноутворення, обсягу діяльності, змінних і постійних витрат, виробничих потужностей [10, с. 20]". Координація і регулювання витрат забезпечують виявлення небажаних відхилень, порівняння фактичних витрат із запланованими та здійснення заходів щодо їх усунення.

Отже, функції управління витратами знаходяться у взаємозв'язку і взаємозалежності, чим визначається їхня послідовність, яка утворює замкнутий повторюваний цикл управління.

Правильна побудова системи управління витратами дасть змогу створити якісну інформаційну основу для стійкості позицій підприємства на ринку. Процес управління витратами потребує постійного вдосконалення та контролю. Автор Цимбалюк пропонує чинники для уможливлення дієвості системи:

- постановка конкретних цілей управління витратами;
- чітке визначення етапів процесу управління витратами та детальний опис процедур на кожному з них;
- детально розроблені та викладені в доступній формі методики оцінювання ефективності заходів із вдосконалення управління витратами;
- обґрунтований вибір інструментів управління витратами;
- належне інформаційне забезпечення підсистем та процесів управління витратами;
- врахування під час прийняття управлінських рішень відповідності очікуваних вигод та витрат, пов'язаних із впровадженням заходів щодо вдосконалення управління витратами [5, с. 24].

Висновки. В ринкових умовах досягнення ефективності діяльності вітчизняних фірм повинно супроводжуватися раціональною побудовою системи управління витратами. Ця побудова повинна передбачати певний перелік послідовних операцій, які стануть можливими завдяки інтеграції системи управлінського обліку витрат. Тому ця система забезпечуватиме не лише планування фінансових результатів діяльності підприємства чи визначення економічної ефективності господарських операцій, а також формування цінової політики

підприємства, підготовку інформаційної бази; виявлення технічних способів і засобів виміру і контролю витрат та пошук резервів зниження витрат на всіх етапах виробничого процесу.

Література

1. Партин Г.О. Управлінський облік : навч.-метод. посібн. / Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська. – К. : Вид-во "Знання", 2006. – 235 с.
2. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посібн. / В.В. Сопко. – К. : Вид-во КНЕУ, 2006. – 526 с.
3. Карпенко О.В. Управлінський облік : навч. посібн. / О.В. Карпенко, Д.В. Карпенко. – К. : Центр навч. літ-ри, 2012. – 296 с.
4. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посібн. / П.Й. Атамас. – К. : Центр навч. літ-ри, 2009. – 440 с.
5. Цимбалюк Л.Г. Формування та управління витратами виробництва / Л.Г. Цимбалюк. – Донецьк : Вид-во "Юго-Восток", 2009. – 240 с.
6. Larry M. Walthers. Managerial and cost accounting / Larry M. Walthers, Christopher J. Skousen // Ventus Publishing ApS, 2009. – 128 p.
7. Edward J. VanDerbeck. Principles of cost accounting / Edward J. VanDerbeck // Sixteenth edition. – Mason, South-Western, 2013. – 424 p.
8. Don R. Hansen. Cost management: Accounting and Control / Don R. Hansen, Maryanne M. Moven // Fifth edition. – Mason, South-Western, 2006. – 314 p.
9. Погорелов Ю.С. Управління витратами підприємства : навч. посібн. / за заг. ред. Г.В. Козаченко / Ю.С. Погорелов, Л.М. Христенко, А.А. Алєйніков. – Луганськ : Вид-во "Ноулідж", 2011. – 628 с.
10. Larry M. Walthers. Cost Analysis. Managerial and Cost Accounting / Larry M. Walthers, Christopher J. Skousen // Ventus Publishing ApS, 2010. – 346 p.

Колибаба О.А. Функции управления затратами как интегрирующая составляющая управленческого учета

Освещены сущность управленческого учета, его эволюция в направлении управления затратами, выяснены цель и задачи управления затратами, сущность категории "расходы", а также предпосылки формирования системы управления затратами и назначение основных функций по управлению расходами.

Ключевые слова: управленческий учет, расходы, управление затратами, функции управления затратами, информационная составляющая управления.

Kolibaba O.A. Functions of cost management as an integrating component of management accounting

The article is devoted to the nature of management accounting, its evolution towards cost management; clarify goals and objectives of cost management, substance category "costs", and to preconditions for building a system of cost management and assignment of functions of cost management.

Keywords: management accounting, cost, cost management, cost management functions, information component of management.

УДК 368.9:657(477)

Студ. Я.В. Нікітіна;

проф. О.М. Ковалюк, д-р екон. наук – Львівський НУ ім. Івана Франка

АВТОМАТИЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА СОЦІАЛЬНИМ СТРАХУВАННЯМ І ВІДОБРАЖЕННЯ ЇХ У ЗВІТНОСТІ

На прикладі ТзОВ "ТРИ" досліджено особливості відображення розрахунків за соціальним страхуванням в обліку та звітності відповідно до норм чинного законодавства; описано процес здійснення розрахунків за єдиним соціальним внеском при автоматизованій формі бухгалтерського обліку; розглянуто процедуру складання та подання звітності до Пенсійного фонду України.