

1. Акоф Р. О природе систем. Изв. АН СССР. Техническая кибернетика, М., 1971.
2. Білуха М. Т. Теорія фінансово-хозяйственного контролю. К., 1990.
3. Блауберг И. В., Юдин Э. Г. Становление и сущность системного подхода. М., 1973.
4. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві: Курс лекцій. Тернопіль, 2003.
5. Калюга С. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Моногр., К., 2002.
6. Кундря — Висоцька О. П. Організація обліку: Навч. посіб., Львів, 2006.
7. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства — системний підхід до розвитку: Моногр., К., 2005.
8. Соловьев Г. А. Экономический контроль в системе управления. М., 1986.
9. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. К., 2000.
10. Финансовое планирование и контроль: Пер. с англ. / Под. ред. М. А. Поукока и А. Х. Тейлора. М., 1996.
11. Шпиг О. О. Ревизия и контроль в торговле. М., Экономика, 1982.

УДК 330.681.657.655

Д. С. Лозовицький

СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЯК СКЛАДОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджуються сучасні концепції управління витратами, виходячи зі стратегічних цілей підприємства, взаємний зв'язок концепцій управління витратами і систем калькулювання.

Modern conceptions of management charges are explored in the article, coming from the strategic aims of enterprise, interconnection of conceptions of management charges and of the systems of cost accumulations.

В умовах розвитку та вдосконалення ринкових відносин у нашій країні для управління витратами і результатами, внутрішніми і зовнішніми економічними відносинами й фінансами підприємства здійснюються безперервний пошук і використання найраціональніших форм і методів організації бухгалтерського обліку, контролю.

Протягом останніх років питання організації, методики та методології бухгалтерського обліку набуло ознак наукової дискусії. Особливо це стосується використання нових обліково-аналітичних інструментів, впровадження яких, як правило, пов'язують з управлінським обліком.

Дослідженням концепцій управління витратами, систем і методів калькулювання займалися українські й зарубіжні вчені, зокрема, С. Ф. Голов, М. С. Пушкар, Л. В. Нападовська, В. В. Сопко, К. Друрі, Ч. Хорнгрен, Д. Фостер, Е. Аткинсон, Р. Каплан, С. Янг, Р. Банкер. Однак у сучасних умовах господарювання актуальною проблемою для створення системи управлінського обліку на підприємстві є вибір адекватної системи управління витратами і системи калькулювання.

Метою нашої статті є дослідження сучасних концепцій обліку витрат для побудови адекватної системи управління витратами.

Концепція (з лат. *conceptio* — розуміння, система) — це спосіб розуміння і трактування певних явищ, основна точка зору, керівна ідея їх висвітлення, провідний задум, конструктивний принцип тієї чи іншої діяльності [8].

Сучасна концептуальна основа управлінського обліку викладена в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів «Концепції управлінського обліку». У документі розглядаються чотири категорії концепцій [1, с. 17 — 22]:

1. Концепції, пов'язані з функцією управлінського обліку. Розглядають її з точки зору спрямованості на ефективне використання всіх ресурсів для створення вартості в інтересах усіх учасників, залучених до процесів господарської діяльності.

2. Концепції, пов'язані з використанням результатів управлінського обліку, які оцінюються з точки зору їх вартості на підставі судження щодо перспективи застосування користувачами. Вартість, додана управлінським обліком, може бути виражена мірою досягнення поставлених цілей.

3. Концепції третьої групи пояснюють зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління. Вони є основою для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку й оцінюються з точки зору співвідношення «витрачені ресурси — отримані вигоди».

4. Концепції четвертої групи розглядають потенціал, необхідний для ефективного використання функцій управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного вдосконалення, творчих можливостей і критичної свідомості.

Сукупність цих концепцій становить концептуальну основу управлінського обліку, яку можна використовувати для розроблення та оцінювання систем управлінського обліку в компанії. Формується управлінський облік на основі трьох складових: господарські процеси, облікова політика конкретного підприємства і нормативна база даного виду діяльності (рис. 1). У результаті процесу формуються три складові управлінського обліку: облік витрат, показники діяльності і управлінська звітність. Основою для формування системи управлінського обліку є вибір базової концепції управління витратами.

На основі проведеного аналізу підходів до визначення суті і концепцій управління витратами в сучасній економічній літературі [1–8, 10, 11], розглянутої вище сукупності концептуальних підходів до формування управлінського обліку можна виділити основні базові концепції управління витратами підприємства, зокрема: витратоутворюючих факторів; доданої вартості; ланцюга вартості; альтернативності витрат; транзакційних витрат; ABC; стратегічного позиціонування.

Розглянемо суть вищезазначених концепцій управління витратами.

Концепція витратоутворюючих (операційних) факторів.

Є традиційною для більшості видів підприємницької діяльності. Дана практика форму концепції набула у 80-ті роки ХХ ст. у працях Шерера (Scherer, 1980), Остера (Oster, 1982), Каплана (Kaplan, 1982. 1987), Дікіна і Махера (Deakin & Maher, 1984), Портера (Porter, 1985), Купера (Cooper, 1986) і Риле (Riley, 1987). В основі концепції є функціональні (операційні) та структурні витратоутворюючі

фактори. Функціональні (операційні) чинники пов'язані із здатністю компанії успішно працювати. До них відносяться всі види внутрішньофірмових ресурсів (потужностей) та ефективність їх використання, залученість робочої сили в процес постійного удосконалення, комплексне управління якістю, раціональність планування, конфігурацію проекту (розрахунку), використання зв'язків з постачальниками і/або замовниками в контексті ланцюга витрат фірми. Функціональні чинники порівнюються пропорційно з показниками діяльності компанії.

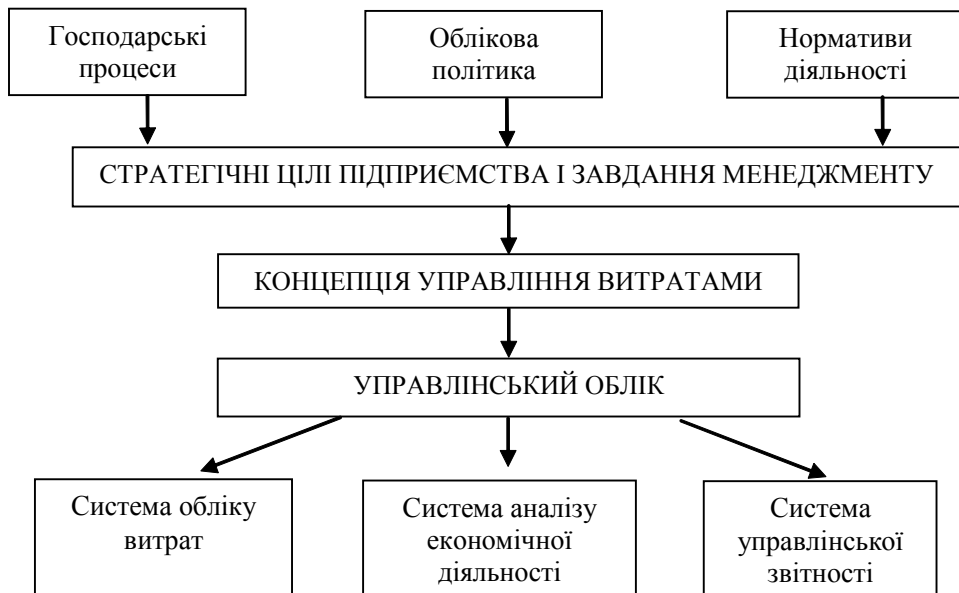


Рис. 1. Процес формування системи управлінського обліку

Концепція доданої вартості. Широко розповсюджена в західній теорії і практиці. Разом з вищевикладеною концепцією представляє сучасну традиційну парадигму управління витратами. Складові витрат розглядаються на всіх стадіях додавання вартості, починаючи із закупівель сировини та матеріалів і закінчуючи реалізацією власної продукції, робіт, послуг. Ключовим моментом такого підходу до управління витратами є максимізація різниці (доданої вартості) між закупівлями і реалізацією; відповідно, зі сфери уваги аналітиків випадає велика частина матеріальних витрат, що важливо для матеріаломістких галузей.

Концепція ланцюга вартості. Уперше була сформульована Портером (Porter, 1985) [11]. Виходить з необхідності діяти за межами фірми для ефективного управління витратами. Ґрунтується на розширеному підході до формування й управління витратами і пропонує враховувати витратоутворюючі механізми по всьому ланцюгу вартості в рамках узгодженого набору видів

діяльності, починаючи від постачання сировини і закінчуючи готовою продукцією або послугами, отриманими кінцевими користувачами.

Концепція альтернативності витрат, або витрат втрачених можливостей. Базується на тому, що будь-яке фінансове рішення ухвалюється в результаті порівняння альтернативних витрат, і практична реалізація будь-якого управлінського рішення в цьому випадку пов'язана з відмовою від якогось альтернативного варіанту. Альтернативні витрати, або ціна втрачених можливостей є сумою економії, яку могла б отримати компанія, якби вибрала інший варіант використання ресурсів.

Концепція транзакційних витрат. Концептуально транзакційні витрати визрівали в 30-х роках ХХ ст. у рамках «нового інституціоналізму». Як самостійна тема проблематика транзакційних витрат заявила про себе в 60 — 70-х роках у США і Західній Європі. Концептуальною основою концепції є той факт, що в будь-якій економіці є два види витрат: виробничі (операційні) і транзакційні. Базовою одиницею в теорії транзакційних витрат визнаються акт економічної взаємодії, операція, трансакція. Категорія трансакції розуміється гранично широко і використовується для позначення обміну товарами, юридичними зобов'язаннями, операціями короткострокового і довгострокового характеру, що вимагають детального документального оформлення і припускають просте взаєморозуміння сторін.

Концепція ABC (activity-based costing). Формалізує облік та аналіз видатків по видах діяльності щодо розподілу накладних витрат на конкретні товари, роботи і послуги. Традиційні варіанти розподілу накладних витрат реалізуються в бухгалтерському обліку і ґрунтуються на показниках обсягу (натуральних або вартісних), прямих витрат на оплату праці або машино-годин (при високому ступені механізації й автоматизації праці). Основою концепції ABC є не стільки бухгалтерське формування витрат, скільки економічний розрахунок реальної собівартості товарів, робіт, послуг, що не вимагає обов'язкового запису даних у головній книзі. Найефективніше концепція ABC реалізується, коли з накладних витрат виділяються витрати стратегічного характеру (дослідження і розробки, маркетинг і розповсюдження) і видатки розглядаються в повному обсязі, незалежно від того, наскільки точно вони оцінені у виробничому сегменті поточного (сьогоднішнього) ланцюга цінностей.

Концепція стратегічного позиціонування. Запропонована в 90-х роках відомими в США експертами зі стратегічного використання інформації про витрати Дж. Шанком і В. Говіндараджаном. У російськомовному варіанті їхня книга «Стратегічне управління витратами» з викладом основ концепції вийшла в 1999 році [11]. Автори по-новому розставляють акценти в бухгалтерському й управлінському обліку і застосовують інформацію про витрати для розроблення стратегії компанії на шляху до досягнення конкурентних переваг. Головною ідеєю концепції є включення в сферу управлінського обліку й аналізу докладної інформації про стратегічний розвиток компанії, галузі, економіки в цілому.

Традиційно облік та аналіз витрат розглядаються з позиції оцінки відображених у бухгалтерському обліку господарських операцій, здійснених у результаті альтернативних управлінських рішень. Проте облік не є самоціллю, а служить засобом для досягнення успіху в бізнесі. Тому оцінку впровадженням у компанії системі і методології обліку слід давати з позиції їх відповідності або невідповідності прийнятій стратегії розвитку.

Відомо, що компанія може витримувати конкуренцію або підтримуючи низькі витрати (лідерство на основі витрат), або пропонуючи продукцію, що перевершує конкурентів (послуги). Ці дві стратегії, що принципово різняться, повинні представляти інтерес не тільки в рамках стратегічного менеджменту, а й припускати різні перспективи аналізу витрат і управління ними. Інформація про витрати в тій або іншій формі важлива для всіх компаній, але різні стратегії вимагають різних поглядів на витрати. На наш погляд, очевидна виправданість такого підходу до управління витратами, проте його практична реалізація у вітчизняній практиці вимагає вищого рівня внутрішньофірмового фінансового менеджменту.

Перераховані концепції управління витратами є дієвими інструментами в дослідженні витрат і основою для формування системи калькулювання собівартості продукції на підприємстві. Від вибору адекватної системи калькулювання собівартості залежить забезпечення менеджерів релевантною інформацією для аналізу й прийняття рішень стосовно політики ціноутворення, управління асортиментом продукції, оптимізації рівня витрат на виробництво і структури витрат. З одного боку, система калькулювання продукції виступає як одна з головних складових методу бухгалтерського обліку, а з другого, — характеризує загальну концепцію обліку витрат підприємства, що найповніше відображає специфіку галузі діяльності підприємства, є джерелом релевантної інформації для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства.

Системи обліку витрат можна класифікувати наступним чином:
які збирають витрати для калькулювання та оцінки запасів;
в яких витрати групуються для планування і контролю;
інтегровані управлінські облікові, в яких здійснюється збір даних для будь-яких можливих потреб.

Взаємозв'язок концепцій управління витратами, систем обліку витрат і властивих їм методів калькулювання наведено на рис. 2.

Підприємство може застосовувати різні підходи до калькулювання витрат при складанні зовнішньої і внутрішньої звітності. Перший підхід спрямований на удосконалення калькуляції та контролю витрат, пов'язаних з кожним окремим видом готової продукції. Тут йдеться про поділ всіх затрат на прямі та непрямі (загальні). Системи обліку, що реалізують цей підхід, призначені для обчислення повних затрат у собівартості продукції. Другий підхід спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури та зовнішніх факторів. Цей підхід реалізують системи неповних затрат у собівартості

продукції. Обидва ці підходи до обліку затрат на виробництво пов'язані із завданням створення оптимальної споживчої цінності продукції для її кінцевого споживача, з одного боку, а з другого, — з максимізацією прибутковості виробництва зазначеної продукції для підприємства.

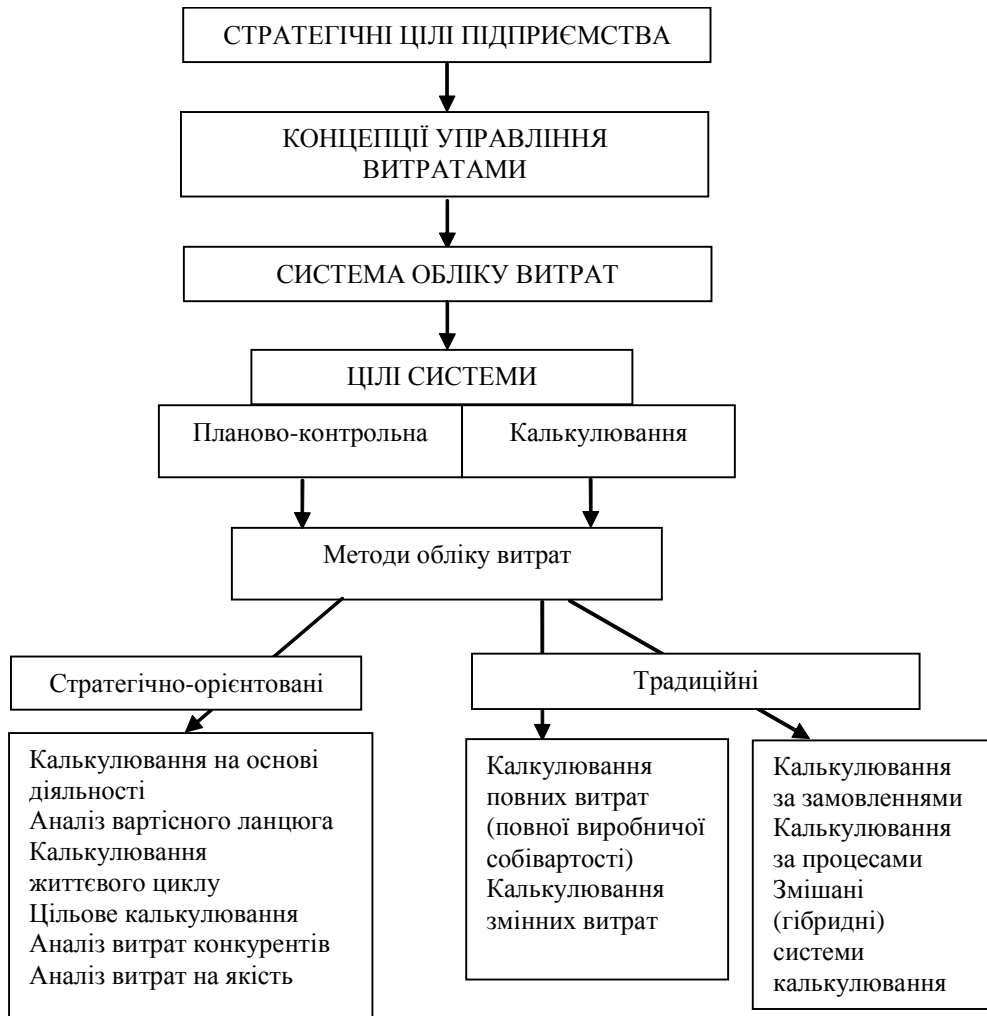


Рис. 2. Взаємозв'язок концепцій управління витратами, систем обліку витрат і властивих їм методів калькулювання

На думку провідних вітчизняних [1] і зарубіжних [10] учених, стратегічний підхід до управління і створення адекватної інформаційної системи стратегічного управління потребують відповідних змін у бухгалтерському обліку. Традиційна система управління має «вузьке місце», що унеможливило отримання інформації для стратегічного управління [1, 11]. «Вузьким місцем» традиційного обліку є також його орієнтація на відображення внутрішніх процесів для прийняття поточних рішень [1, с. 549]. Тому потреби стратегіч-

ного управління вимагають змін у поглядах на управлінський облік, що зумовило появу та розвиток нових напрямів управлінського обліку, зокрема: калькулювання на основі діяльності; аналіз вартісного ланцюга; калькулювання життєвого циклу; цільове калькулювання; аналіз витрат конкурентів; аналіз витрат на якість.

Особливо актуальною є проблема визначення методів калькулювання в умовах застосування таких нових інструментів управлінського обліку, як облік за ланцюгом створення вартості в умовах застосування системи збалансованих показників, методів стратегічного планування. Актуальність питання обрання найоптимальнішої системи калькулювання продукції пояснюється й тим, що система калькулювання продукції є основною ланкою створення ланцюга вартості як засобу підвищення ступеня задоволеності потреб споживачів продукції і найефективнішого управління витратами підприємства.

Концепція створення цінності продукції за методом обліку єдиного ланцюга її вартості є інструментом для вдосконалення та розвитку системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства, визначення резервів скорочення витрат та оптимізації асортиментної структури продуктової лінії виробництва, видів потенційно найприбутковішої продукції підприємства, а також джерелом поліпшення керованості виробничих процесів і процесу ціноутворення на продукцію підприємства.

Аналіз наукових пропозицій і підходів провідних зарубіжних і вітчизняних учених до визначення та застосування концепції обліку ланцюга створення вартості продукції дає змогу виділити основні завдання, що мають бути досягнуті системою управлінського обліку підприємства в умовах застосування даної концепції [1 — 12]:

більш широке бачення та розуміння економічної суті затрат, що реалізується за допомогою застосування різних систем обліку й управління витратами і методів калькулювання продукції;

усунення небажаних видів діяльності (тих, що не додають реальної цінності виробленій продукції) в процесі створення вартості продукції підприємства;

впровадження процесу неперервного підвищення ефективності всіх видів діяльності підприємства, системи їх аналізу та контролю (створення власної оптимальної системи ключових показників діяльності підприємства);

розроблення основних вимог до формування управлінської системи обліку і контролю як кінцевого етапу для створення системи оцінки виконання стратегічних цілей і завдань розвитку й функціонування підприємства.

Отже, оскільки система калькулювання продукції на підприємстві є основною ланкою в системі обліку ланцюга вартості продукції, це зумовлює її безпосередній вплив на систему управлінського обліку підприємства. Одночасно виникає потреба в нових підходах до калькулювання й аналізу витрат. Такими підходами, зокрема, є калькулювання життєвого циклу, цільове калькулювання, порівняння з еталоном, калькулювання на основі діяльності, аналіз вартісного ланцюга та ін.

Питання з дослідження впливу обраного методу калькулювання продукції на систему обліку витрат підприємства й систему управлінського обліку в цілому слід розглядати за даними останніх наукових досліджень крізь призму інтеграції управлінського обліку в систему управління підприємством. Результатом такої інтеграції має бути створення управлінської системи обліку і контролю як єдиного багатофункціонального інструменту управління підприємством.

1. Голов С. Ф. Управлінський облік. К., 2003. 2. Друри К. Управленческий и производственный учёт: Пер. с англ., М., 2005. 3. Ентоні А. Аткинсон, Банкер Р., Каплан Д., Роберт С., Янг М. С. Управлінський облік: Пер. з англ., 3-тє вид. М., 2007. 4. Нападівська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств // Бухгалтерський облік і аудит. 2005. № 8 — 9. С. 50 — 62. 5. Нападівська Л. Управлінський облік: Підруч., К., 2004. 6. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність: Навч. посіб. Тернопіль, 2003. 7. Пушкар М. С. Розробка систем обліку: Навч. посіб., Тернопіль, 2003. 8. Советский энциклопедический словарь / Под ред. А. М. Прохорова. М., 1984. 9. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб., 3-тє вид., переробл. і доп. К., 2000. 12. Horvath & Partners. Впровадження збалансованої системи показників: Пер. з нім., 2-е вид. М., 2006. 10. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Д. Бухгалтерський учёт: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. М., 1995. 11. Шанк Дж., Говиндараджан В. Стратегическое управление затратами: Новые методы увеличения конкурентоспособности. СПб., 1999.

ДК 657.1:334.758.4

С. П. Лозовицький

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ПРОГНОЗНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Розглядається питання застосування в Міжнародних стандартах аудиту для забезпечення впевненості користувачів прогнозної фінансової інформації при прийнятті інвестиційних рішень.

The question of application is considered the International standards of audit for providing of confidence of users of financial information at making investment decisions.

Необхідною умовою розвитку інвестиційної та інноваційної діяльності є формування ефективних інвестиційно-інноваційних механізмів її здійснення. Створення таких механізмів пов'язано із забезпеченням достатнього ступеня довіри (достатньої впевненості) інвесторів до прогнозної фінансово-економічної інформації, на підставі якої приймаються інвестиційно-інноваційні рішення. У забезпеченні такої впевненості важливу роль відіграє аудит. В аудиторській діяльності в Україні відбулися значні зміни, пов'язані із застосуванням стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (МСА) як національних та прийняттям 14 вересня 2006 р. нової редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» [2]. У зв'язку з тим важливим є дослідження можли-