

МОДЕЛЮВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВИХ ПОТОКІВ В ПРОЦЕСІ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Резюме. В статті розглянуто основні принципи моделювання системи обліку собівартості продукції.
The summary. Basic principles of design of the system accounting of unit cost are considered in the article.

Ключові слова: інформаційне забезпечення, обліковий потік інформації, принципи формування собівартості продукції, витрати, звітність, прийняття рішень.

Постановка проблеми. Вирішити проблему ефективного розвитку та економічного зростання підприємств України неможливо без вдосконалення системи менеджменту і, передусім, менеджменту витрат, доходів і результатів виробничої діяльності. В системі управління виробництвом важливе місце займає система обліку, центральне місце в якій посідає облік собівартості продукції. На основі даних про розмір і види витрат працівники управлінського апарату підприємства отримують інформацію про стан використання ресурсів, формування собівартості продукції на підприємстві, у результаті чого з'являється можливість здійснювати контроль за кількісними та якісними показниками, регулювати процес виробництва, приймати управлінські рішення. Інакше кажучи, задля прийняття своєчасних оперативних і тактичних рішень щодо управління собівартістю різних найменувань і гатунків виробів необхідна своєчасна, достовірна і аналітична інформація, яка може бути забезпечена лише системою обліку підприємства та безпосередньо залежить від її якості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Загальні проблеми обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в умовах ринкової економіки досліджувались багатьма економістами України. Значну увагу їм приділили в своїх працях Білуха М.Т., Бородкін О.С., Бутинець Ф.Ф., Валуев Б.І., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Сфіменко В.І., Завгородній В.П., Кірейцев Г.Г., Кузьмінський А.М., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Литвин Б.М., Пушкар М.С., Рудницький В.С., Свідерський С.І., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Чумаченко М.Г., Шкарабан С.І. та інші.

Проте проблеми формування та використання інформації про собівартість продукції на підприємствах України в сучасних умовах розкриті недостатньо та потребують додаткового дослідження.

Діюча методика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що застосовується на підприємствах, не в повній мірі відповідає сучасним умовам господарювання. З іншого боку, використання зарубіжних методик вимагає їх пристосування до специфіки організації виробництва на вітчизняних підприємствах. Недостатньо уваги приділяється питанням автоматизації обліку витрат, калькулювання виробничої собівартості продукції та інтеграції технічних засобів обробки і передачі економічної інформації на базі створення АРМ бухгалтера. Вирішення вищенаведеного дозволить вийти на новий рівень побудови та організації обліку витрат, значно підвищить його аналітичність та ефективність в управлінні підприємницькою діяльністю.

Вирішення завдань вдосконалення методики обліку витрат та калькулювання собівартості продукції вимагає постійного контролю та аналізу за використанням ресурсів підприємства. Інформацію для такого контролю та аналізу найкраще забезпечує нормативний метод обліку, що особливо важливо стосовно матеріальних витрат, питома вага яких, наприклад, на підприємствах харчової промисловості може досягати 80%.

Недостатня розробленість питань побудови обліку витрат та калькулювання виробничої собівартості продукції, на підприємствах обумовила вибір теми дослідження та її актуальність.

Метою дослідження є вдосконалення діючої практики обліку витрат та калькулювання виробничої собівартості продукції за допомогою використання сучасних систем та методик.

Результати дослідження. Облікова система підприємства повинна відповідати сучасним методам управління, оперативно реагувати на зміни, які відбуваються у діяльності підприємства, та передбачати ситуації, пов'язані із змінами у зовнішньому середовищі. Такі

вимоги зумовили появу та розвиток обліку як складової частини системи управління підприємством.

Різні потреби управління вимагають різних підходів до обробки інформації. Загальна характеристика результатів діяльності підприємства зосереджена у фінансовій звітності, яка задовольняє інформаційні потреби при здійсненні інвестиційної діяльності. Потреби стратегічного і поточного управління забезпечуються управлінським обліком, спрямованим на оптимізацію використання ресурсів та надання об'єктивної оцінки діяльності підрозділів. Облікові функції, що виходять за рамки процесу управління підприємством, полягають у складанні фінансової звітності і не мають безпосереднього впливу на процеси поточного управління підприємством. Найбільшою частиною облікового процесу, що задовольняє поточні інформаційні потреби управлінського персоналу підприємства є управлінський облік, на інформації якого ґрунтується управління витратами.

Різноманітні потреби оперативного управління підприємством вимагають використання різних видів собівартості: за центрами відповідальності – з метою планування і контролю за діяльністю структурних підрозділів; повну собівартість – для прийняття рішень щодо ціноутворення; обмежену собівартість – з метою прийняття рішень щодо завантаження потужностей [1].

Особливості організації і технології комплексних виробництв вимагають нових за змістом і постановкою обґрунтувань формування витрат, планування і обліку їх за місцями виникнення і сукупностях носіїв витрат. У комплексних виробництвах не можна зробити один продукт без іншого, хоча пропорції можуть розрізнятися.

На практиці дотепер немає принципового вирішення питань організації планування, обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, отриманої з сировини в єдиному технологічному процесі. Наслідком цього є те, що витрати на продукцію загального технологічного процесу в комплексних виробництвах установлюються вольовим порядком, без обліку конкретних форм організації таких виробництв. У цих умовах калькулювання продукції відсутнє і підмінюється умовною оцінкою кожного її виду за довільною вартістю. Саме тому по таких виробництвах немає чіткого поняття “об’єкт обліку” і “об’єкт калькулювання”. А це значить, що визначення виробничих витрат по окремих видах продукції процесу виробництва відбувається за непрямими ознаками (базами). Щоб наблизити загальні витрати по процесу, які розподіляються на кожен продукт, до їхнього реального рівня, необхідно досягти відповідності побудови системи обліку витрат на виробництво технологічної схеми організації виробничого процесу.

Отже, управління витратами стає інструментом, який дозволяє досягати бажаних результатів діяльності підприємства найбільш ефективно. Управління витратами передбачає виконання всіх функцій, що притаманні управлінню будь-яким об’єктом.

Дослідження функцій управління витратами на різних етапах управлінського циклу дозволяє зробити наступні висновки. По-перше, облік витрат є первинним серед функцій процесу управління, бо він створює інформаційну базу для реалізації всіх етапів управлінського процесу (розробки управлінських рішень, їх реалізації та контролю). По-друге, системний підхід до управління передбачає оцінку ефективності системи за ефективністю слабкої її ланки. Саме остання визначає надійність всієї системи. Недостатня увага до однієї функції може звести нанівець всю систему управління. Стосовно системи управління витратами, на сьогодні, такою слабкою ланкою є облік. По-третє, самостійність суб’єктів підприємництва в умовах ринку дозволяє здійснювати реальне управління на рівні підприємств, яке повинно включати не лише збір, реєстрацію та аналіз інформації про витрати, а й механізм впливу на витрати відповідно до поставленої мети. В таких умовах виникає необхідність перебудови обліку витрат таким чином, щоб він міг забезпечити не лише формування показників звітності, а й процес управління. Отже, інформаційне забезпечення управління витратами стає важливою метою обліку витрат.

Існуюча система фінансового обліку в умовах орієнтованої на ринок економіки не може задовольнити інформаційні потреби управління, зокрема маркетингу, менеджменту, контролю. Фінансовий облік не надає оперативної інформації про випуск продукції, витрати на її виробництво і реалізацію. Це пов’язано з тим, що облікова інформація ґрупується переважно в

кінці місяця на підставі первинних документів, які обробляються вручну, без застосування обчислювальної техніки [5, с. 123].

Для ліквідації недоліків в інформаційному управлінні підприємством потрібно інтегрувати різні види обліку в єдину систему господарського обліку на базі АРМ бухгалтера (рис.1).

Створюється єдина база даних в комп'ютерній системі показників для перспективного, поточного, оперативного планування, технічної підготовки виробництва, регулювання і контролю виробництва. З цієї бази даних інформація використовується для внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, статистичного, податкового і фінансового обліку з метою виконання функцій, покладених на кожний вид обліку зокрема.

До завдань управлінського обліку на підприємствах відносяться: своєчасне подання інформації про витрати і прибутки за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності; контроль господарської діяльності структурних підрозділів; визначення (калькулювання) собівартості продукції; встановлення ціни; прийняття управлінських рішень; персоніфікація відповідальності за результати роботи, котра пов'язана не лише з кількісними і якісними (вартісними) характеристиками використання ресурсів і формування вартісних показників, а й з прогностичними рішеннями. Ця характеристика повинна відображати дані про відповідність витрат встановленим параметрам (нормам, кошторисним ставкам), причини відхилень, винуватців перевитрат, ініціаторів економії.

В процесі обробки та використання облікова інформація перебуває в постійному русі. Одним з основних елементів системи інформаційного забезпечення управління витратами є потоки інформації, кількість потоків, їх інтенсивність та структура визначаються індивідуальними особливостями функціонування підприємства та галузевою приналежністю. Рационалізація потоків має за мету виключити дублювання інформації, мінімізувати маршрути її проходження і забезпечити раціональний обмін інформацією між центрами управління.

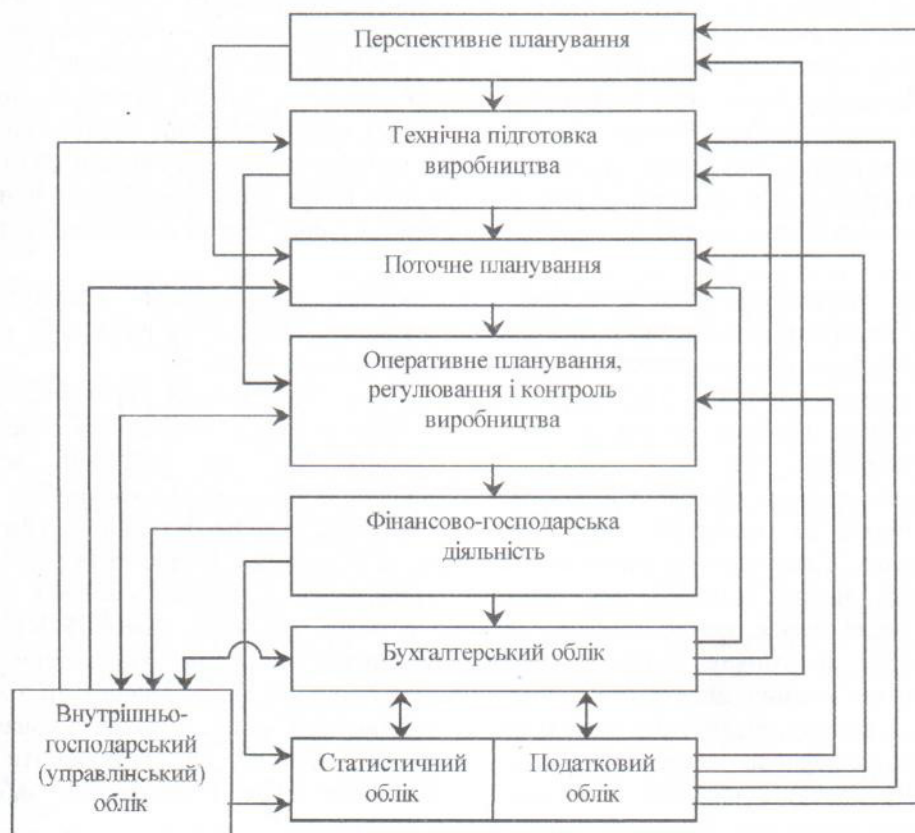


Рис. 1. Інформаційне забезпечення управління фінансово-господарською діяльністю підприємства при інтегрованій системі господарського обліку

На наш погляд, визначення поняття інформаційний обліковий потік та його параметризації можливе лише на основі системного підходу. Тому необхідно дослідити дві взаємопов'язані сторони проблеми, а саме :

- наукове обґрунтування поняття інформаційний обліковий потік та визначення його параметрів, а також вибір наукових методів дослідження;
- розробку механізму формування потоку облікової інформації як елементу інтегрованої бази даних для забезпечення управління витратами виробництва на підприємстві.

Досліджуючи інформаційний обліковий потік, необхідним є зосередження уваги на хронології розвитку наукової думки щодо інформаційної функції фінансового обліку і як результат виділення “комплексного” підходу до формування інформаційного облікового потоку, що повинен :

- мати диференційований підхід до вибору інформації в залежності від рівня ієрархії системи управління та розподілу відповідальності;
- зменшувати ентропію системи при прийнятті управлінських рішень;
- відповідати встановленим параметрам, що в свою чергу, передбачають оптимізацію вибору даних при формуванні інформаційного облікового потоку.

Запропонований підхід до формування інформаційного забезпечення управління витратами реалізовується через облікову модель із виділеними параметрами.

Поняття “параметри” в даному контексті слід розуміти не як математичну категорію, а за первісним трактуванням. В перекладі з грецької мови “параметри” означають межі, величини, числові значення, що є істотною характеристикою явища, процесу, матеріалу. Особливості параметризації облікових процесів у вітчизняній практиці були визначені і обґрунтовані в працях В.Макарова, А.Кашасва, М.Білухи, А.Шмігіля, Д.Пільментштейна, Я.Соколова, Р.Рашитова. і узагальнені в роботі А.Шапошнікова “Класификационные модели в бухгалтерском учете”. В теорії обліку встановлено тісний взаємозв'язок організації обліку з параметрами, що визначають технічно-економічну характеристику об'єкта обліку (підприємства, виробництва, технологічної ділянки і ін.). До таких параметрів різні автори відносять рівень організації і масштаби виробництва, рівень технічної оснащеності, ступінь внутрішньозаводської спеціалізації, кооперування і комбінування, структура підприємства, технологічні особливості виробництва, кількість номенклатурно-відокремлених видів виробів і багато інших ознак. Сукупність факторів, що характеризують обліковий об'єкт з технологічної, технічно – економічної, виробничої сторін, визначається як основа параметризації організації обліку (табл.1).

Нами було проведено дослідження, об'єктами вивчення якого були документовані повідомлення, процеси формування показників та документів, маршрути руху документів. Дослідженням виявлено, що 75% усієї інформації є нерегулярного представлення, що зумовлено відсутністю регламентації внутрішніх документів з точки зору термінів розробки, оформлення і порядку проходження по виробничих підрозділах; питома вага первинної інформації становить 60-70% загального обсягу облікової інформації; ймовірність виявлення недостовірної інформації в діючих системах первинного обліку є досить висока – 20%, при цьому 80% помилок залежить від людського чинника; 40-50% усієї управлінської інформації є надлишковою в інформаційному потоці і в цей же час в обліку нестача оперативної інформації для цілей управління складає 50%. Результати проведеного дослідження дають підстави оцінити існуючі системи інформаційного забезпечення управління витратами як неефективні і доводять початкову потребу їх оптимізації на основі руху інформаційного облікового потоку.

Таким чином, оптимізація процесу управління витратами з метою запобігання небажаних тенденцій припускає інтегрований підхід до взаємодії усієї сукупності функцій управління шляхом своєчасного науково-обґрунтованого впливу на процеси, які в ньому відбуваються. Одним з основних напрямків рішення цієї проблеми є створення незалежного інформаційного забезпечення в напрямку інтеграції інформаційного облікового потоку і створення на цій основі інтегрованої системи обробки даних.

Для побудови інформаційних облікових потоків необхідно визначити основні якісні характеристики облікової інформації та її параметризацію у межах облікової інформаційної

моделі. При цьому важливе місце слід приділити методу бухгалтерської оцінки господарських процесів, активів при їх визнанні. З метою визначення впливу елементів облікової оцінки і політики в цілому на достовірність інформації інформаційного облікового потоку було проведено дослідження генерації його та структури.

Таблиця 1

Основні аспекти параметризації інформаційного облікового потоку

Предметна область параметризації	Деталізація показників параметризації
1	2
Управлінська	- технологія бізнесу; - особливості оподаткування; - організація системи управління витратами; - ранжування функцій за рівнями управління; - організація системи управління витратами
Виробнича	- рівень організації і масштаб виробництва; - рівень технічної оснащеності; - ступень спеціалізації; - кооперування та комбінування; - технологічні особливості
Технічна	- інформаційна ємність потоку; - засоби утворення інформації; - обсяг і щільність потоку; - засоби і ступінь обробки; - ступінь постійності інформації; - ступінь взаємозв'язок інформації; - рівень автоматизації системи обробки інформації
Облікова	- принципи побудови інформаційних потоків; - якісна характеристика облікової інформації; - методика обліку витрат; - структура і форми внутрішньої звітності

На наш погляд, основними чинниками, що визначають інформаційний обліковий потік є облікова політика підприємства, нормативно-правове регулювання господарської діяльності, технологія бізнесу підприємства, система калькуляції, які мають значний вплив на інтенсивність і ефективність їх руху. Потік облікової інформації можна визначити як взаємозв'язок трьох взаємопов'язаних елементів, а саме: системи обліку витрат, ендогенної звітності та основних показників, які характеризують діяльність підрозділу (рис. 2).

Як показало дослідження, при організації обліку витрат доцільніше застосовувати автономний варіант зв'язку управлінського і фінансового обліку, що передбачає введення відносно розмежованих підсистем обліку. Запровадження такого варіанту організації управлінського обліку мотивується галузевими особливостями функціонування підприємства, а саме:

- законодавче регулювання ціноутворення та рентабельності, що породжує необхідність постійного контролю за витратами виробництва;
- робота в межах державного контракту передбачає чіткий, оперативний контроль за виконанням виробничої програми;
- увага облікових та управлінських кадрів фокусується на контролі витрат;
- результати фінансового обліку та звітності мають обмежене коло користувачів.

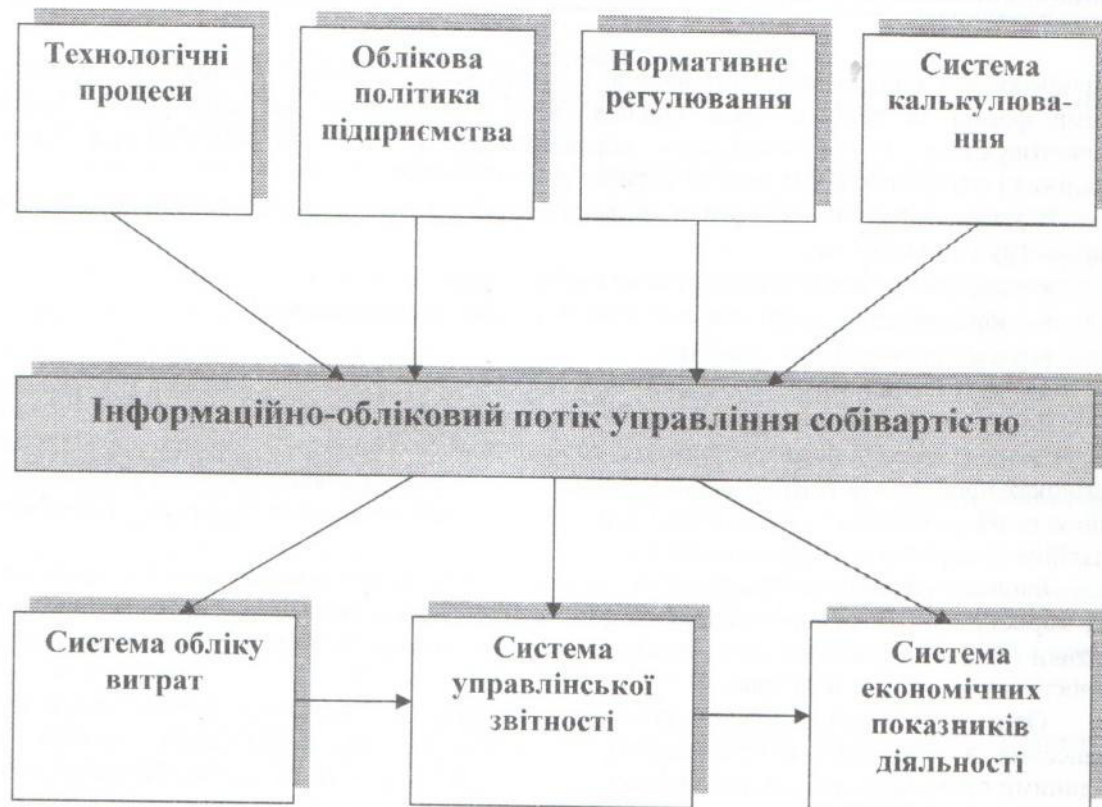


Рис.2. Схема генерації інформаційно-облікового потоку управління собівартістю

Дослідженням встановлено, що підприємства, які мають велику номенклатуру калькуляційних об'єктів, для систематизації затрат на виробництво за видами продукції можна застосовувати власні облікові реєстри. Визначені форми ведення обліку витрат повинні бути максимально орієнтовані на внутрішню звітність підприємства за рівнями управління, яка, на нашу думку, по-суті є продуктом інформаційного облікового потоку.

Система управлінської звітності – це один з найбільш складних і важливих елементів управлінського обліку, який дозволяє, з однієї сторони, зрозуміти межі своїх можливостей в отриманні необхідної інформації від виконавців, а також можливості інформаційних і технічних служб, а з другої сторони – отримати цю інформацію належним чином, тобто в тому вигляді, в якому користувачам зручно було б використовувати для прийняття управлінських рішень.

Дослідження діючої практики використання внутрішньої звітності на підприємствах дає усі підстави вважати дану ділянку облікової роботи однією з найбільш слабких як в теоретичному, так і в практичному аспекті. В дисертації подані розроблені форми ендогенної звітності, обґрунтовано їх зміст та структуру, терміни представлення на підставі ретельного аналізу горизонтальних та вертикальних управлінських зв'язків.

Управлінська ендогенна звітність – це елемент управлінського обліку, тобто складова частина інформаційно-аналітичного забезпечення адміністрації підприємства. Вона є продуктом руху інформаційного облікового потоку підприємства, які визначаються і регулюються:

1. Робочим планом рахунків фінансового управлінського обліку.
2. Бюджетами центрів відповідальності (місця виникнення затрат).
3. Первинною і зведеною документацією, здатною до реєстрації інформації.
4. Складом і періодом отриманням внутрішньої і зовнішньої звітності.

Узагальнюючи результати наукового дослідження методичних підходів та механізму формування внутрішньої звітності підприємства, можемо виділити її класифікацію за наступними ознаками: за видами, за періодом представлення, за способом використання.

Внутрішні ендогенні звіти використовуються як вертикальна звітність за рівнями управління, узагальнюючи інформацію про діяльність центру витрат, центру відповідальності

чи прибутку для вищестоящих керівників, і мають чітко визначені в рамках господарської системи форми та періоди представлення. Зведені таблиці ж, на нашу думку, частіше використовуються в горизонтальних управлінських зв'язках за однорідними рівнями управління і мають довільні форми та періоди представлення.

В умовах ринкової економіки облік орієнтується на задоволення запитів як мінімум чотирьох груп користувачів:

- державних органів і громадських організацій;
- юридичних осіб, які мають стосунки з даним підприємством;
- фізичних осіб (акціонерів);
- зарубіжних партнерів та інвесторів.

Всі групи користувачів інформації зацікавлені в точній інформації про діяльність підприємства (динаміка його зростання, ефективність його господарювання, що проявляється у показниках прибутку та рентабельності, платоспроможності, ділової активності та ін.) з метою прийняття обґрунтованих рішень щодо інвестування своїх обмежених ресурсів у даний бізнес та надійше їх повернення через деякий час.

Існування різних видів обліку покликано максимально задовольнити інтереси різних груп користувачів облікової інформації, що, в свою чергу, визначає особливості облікової політики (рис. 3). Крім того, суттєвим фактором визнаються не тільки інтереси користувачів звітності, але й тих, хто її складає.

Отже, підприємство повинно розкрити діяльність підприємства в формах звітності про фінансовий та майновий стан і узагальнити у балансі всі активи, пасиви і капітал на певну дату за єдиними правилами, які роблять інформацію зрозумілою для користувачів. Фінансовий облік має свої специфічні завдання, що дозволяє виділити його як окрему підсистему із загальної системи обліку. До основних завдань фінансового обліку відносяться:

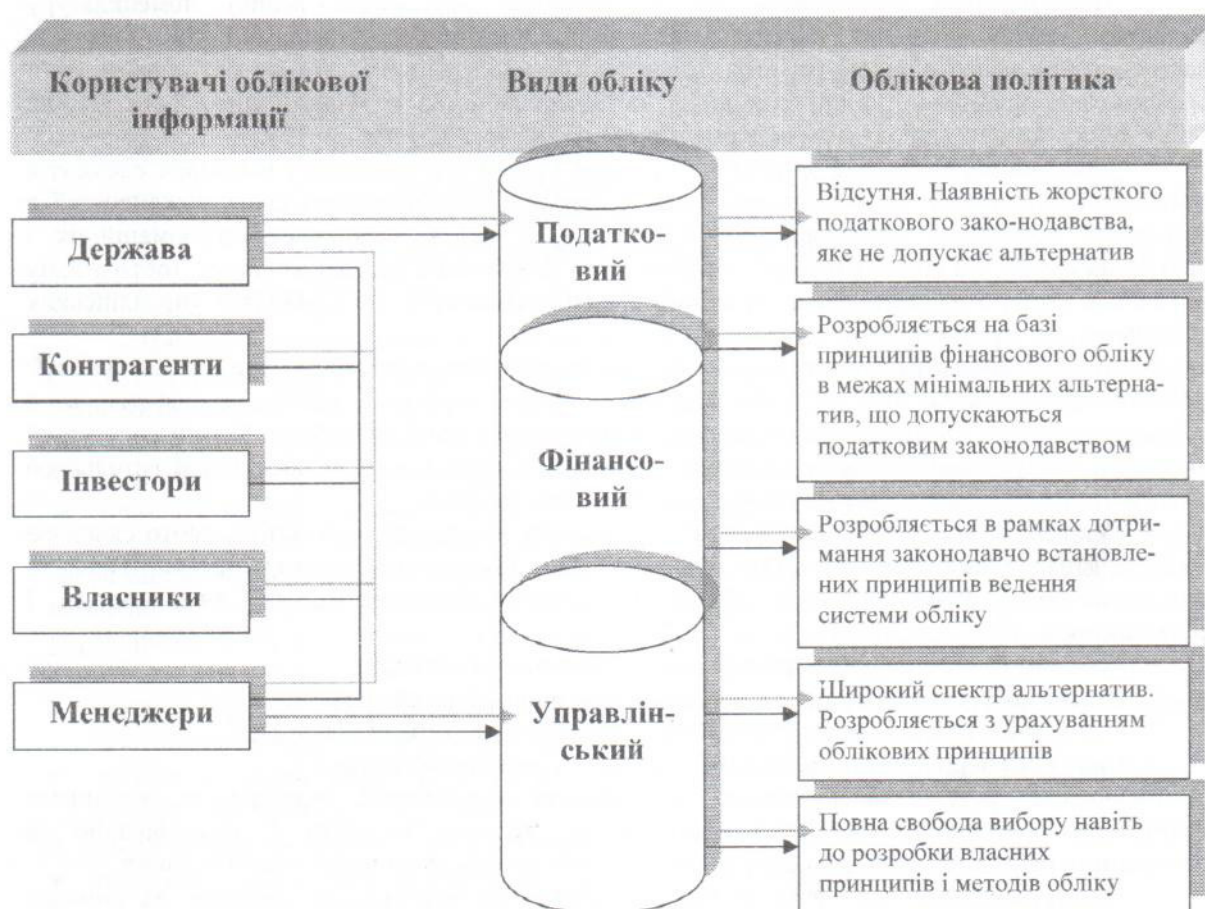


Рис. 3. Економічні інтереси користувачів інформації та облікова політика

- збір даних про господарські факти та їх фіксування в первинних документах;
- інтерпретація фактів (грунтування, оцінка, відображення методом подвійного запису на рахунках фінансового обліку);
- нагромадження даних про окремі об'єкти в регістрах фінансового обліку;
- складання звітних форм про стан і структуру активів, пасивів, капіталу, грошових потоків.

Таким чином, вирішення цих завдань дасть можливість забезпечити систематичний контроль за змінами, які відбуваються у складі об'єктів обліку та узагальнення інформації про такі зміни у формах звітності, які подаються користувачам для прийняття ефективних управлінських рішень.

Використана література

1. Ананькіна Е.А. Управление затратами / Е.А. Ананькіна, Н.Г. Данилочкіна. – М.: «Издательство ПРИОР», ИВАКО Аналитик, 2005. – 354 с.
2. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр, 2003. – 544 с.
3. Дікань Л.В. Фінансовий результат підприємств: теоретичні узагальнення та прикладний аналіз: монографія / Л.В. Дікань, О.О. Вороніна. — Х. : СПД ФО Лібуркіна Л.М., 2008. — 92с.
4. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: монографія / Таврійський держ. агротехнологічний ун-т. — Мелітополь : Таврійський держ. агротехнол. ун-т, 2007. — 296с.
5. Лігоненко Л.О. Антикризове управління підприємством: теоретико-методологічні засади та практичний інструментарій. - К.: Київ. нац.торг.-екон.ун-т - 2007. - С.118 - 138.

УДК 657

Людмила СЕМЕГЕН

ВІДОБРАЖЕННЯ ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ПІДПРИЄМСТВА

Резюме. Розглянуто поняття «облікова політика» в економічній літературі, елементи облікової політики, що пов'язана з обліком інших необоротних матеріальних активів, запропоновано робочий план рахунків для будівельних організацій до рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

The summary. A concept «registration policy» is considered in economic literature, the elements of registration policy which is related to the account of other irreversible tangible assets, offered working card of accounts for build organizations to the account 11 «Other irreversible tangible assets».

Ключові слова: облікова політика, наказ про облікову політику, елементи облікової політики, документообіг, робочий план рахунків, інші необоротні матеріальні активи.

Постановка проблеми. З прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» появилось нове поняття в бухгалтерській термінології, а саме – «облікова політика», що означає сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності [1].

Облікова політика має велике значення для всіх видів підприємницької діяльності - виробничої, комерційної, грошово-кредитної, банківської, страхової, для усіх галузей та підгалузей господарювання - промисловості, сільського господарства, будівництва тощо і скрізь вона має свої особливості. Проте її вихідні положення є єдиними (спільними) для всіх - отримання оптимізованої у довгостроковому плані норми прибутку. Від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу.

Аналіз досліджень. Протягом останніх років у публікаціях науковців і здобувачів досить часто порушувалися питання організації бухгалтерського обліку як у цілому, так і на окремих його ділянках. Проблеми формування облікової політики підприємства, як важливої складової організації