

УДК 336.58

М. І. Хопчан,

к. е. н., доцент, Тернопільський національний економічний університет

ЗНАЧЕННЯ ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

Визначено суть управління витратами, його суб'єктів і об'єктів. Визначено сучасну систему управлінського обліку на підприємствах як таку, що повинна задовольняти інформаційні потреби широкого кола користувачів. Розроблено рекомендації з організації та ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Essence of cost management, its subjects and objects. Defined the modern system of management accounting in the business as one that should meet the information needs of a wide range of users. The recommendations of the organization and conduct of internal (management) accounting in the agricultural enterprises.

*Ключові слова: витрати, управління діяльністю підприємства, управлінський облік.
Key words: spend management of enterprises, management accounting.*

ВСТУП

Процес глобалізації світової економіки та вступ України до Світової організації торгівлі (СОТ) вимагають узгодження всієї сукупності елементів вітчизняної і світової господарської системи, що, в свою чергу, породжує нові проблеми в організації і методології бухгалтерського обліку. Ринок вимагає відкритості національних систем господарювання, вільного руху товарів, капіталу і робочої сили.

Проте, інтеграційні процеси не повинні означати просте залучення Міжнародних стандартів звітності та аудиту до вітчизняної практики. Оскільки бухгалтерський облік є мовою бізнесу, то перед нашими бухгалтерами-науковцями і практиками стоїть надзвичайно важке завдання зі створення такої його системи, яка б враховувала національні традиції та надбання в галузі бухгалтерського обліку і не суперечила міжнародним стандартам.

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

Нові умови господарювання вимагають від спеціалістів з бухгалтерського обліку не лише дотримання інструкцій та положень. Їх завдання сьогодні полягає у вмінні швидко і безпомилково орієнтуватися в господарській ситуації, розуміти її і своєчасно надавати керівництву рекомендації щодо прийняття управлінських рішень, тобто бути активними учасниками процесу управління.

Управління — це процес вироблення і здійснення керуючих впливів. Основною задачею управління витратами господарських суб'єктів є найбільш ефективне використання всіх видів наявних ресурсів для досягнення основної цілі діяльності підприємства — отримання

і максимізації прибутку. Це можливо здійснити, збільшивши обсяги виробництва продукції або її ціну. Однак це не завжди можливо і доцільно. Тому в умовах значних економічних обмежень досягнення бажаного фінансового результату безпосередньо пов'язане зі зниженням витрат на одиницю продукції.

Суть управління витратами полягає в активному впливі суб'єктів управління на об'єкти управління. Суб'єктом управління витратами безпосередньо на підприємстві виступає апарат управління (директор, менеджери вищої ланки, керівники підрозділів, безпосередні виконавці процесів), який функціонує відповідно до загальної організаційної структури суб'єкта господарювання. Об'єктом управління витратами є господарські процеси, здійснення яких пов'язане з використанням засобів виробництва (засобів та предметів праці) та живої праці. Даний вплив реалізується через функції управління, якими є:

- планування;
- організація;
- регулювання та координування;
- облік і контроль;
- мотивація (стимулювання).

Ефективність управління витратами визначається комплексною дією всіх вказаних функцій.

Управління здійснюється на основі пізнання, яке досягається шляхом аналізу і оцінки економічної інформації, що характеризує виробничі процеси. Виходячи з цього, можна стверджувати, що будь-яка система управління неможлива без інформаційного забезпечення. С.Г. Діордіца з цього приводу пише: "Управління без інформації немыслимо, а неисполь-

зуюма інформація бесполезна" [1, с. 37]. Він також зазначає, що своєчасна і достовірна інформація є ключем до корінних змін у методах управління.

Створення раціональної системи управління викликає необхідність упорядкування потоків інформації, удосконалення її носіїв — документів та документообігу, в тому числі й електронних.

Інформація, яка відповідає сучасним вимогам її достовірності, оперативності і повноти є чи не найважливішим інструментом в руках управлінського персоналу — менеджерів різних рівнів управління на підприємстві. Вона допомагає пізнавати багатогранний і складний процес сільськогосподарського виробництва і управляти ним. Отже, інформація є тією основою, на якій ґрунтується вся управлінська діяльність.

Центральним моментом процесу управління можна вважати прийняття рішення, в результаті чого вхідна інформація обробляється, перетворюється і доходить до виконавців у вигляді управляючої інформації — інструкцій, планів, нормативів, кошторисів тощо.

Менеджери і аналітики підприємств діють (приймають управлінські рішення) в умовах обмеженості ресурсів. Саме тому зростає необхідність обачного ставлення до залучення і регулювання останніх. Будь-яке рішення, яке впливає на напрями і обсяги споживання ресурсів, повинне мати серйозне обґрунтування. В зв'язку з цим інформація про витрати постає вагомим фактором прийняття рішень на всіх стадіях управління виробництвом. Різноманітні види витрат підприємства і його окремих підрозділів та можливості їх регулювання є предметом обліку, аналізу та контролю. За допомогою аналізу встановлюються витрати, зумовлені конкретним рішенням або проектом, і визначається напрям їх регулювання [2, с. 175].

У сучасних умовах господарювання важливо отримувати оперативну, достатню і достовірну інформацію про витрати виробництва для детального аналізу і прийняття вірних і своєчасних управлінських рішень, які дозволять швидко вжити заходів для забезпечення ефективної діяльності підприємства та його конкурентоздатності.

Забезпечення управлінців інформацією про діяльність підприємства, зокрема про витрати, виконує така функція управління, як облік.

Розширення масштабів виробництва, зростання складності його управління вимагають негайної інформації про процеси виробництва і витрати на їх здійснення. Спостереження бу-

дуть тим ефективніші, чим вони достовірніші і чим більше співпадають у часі з процесом виробництва. Тому облік в управлінні має бути оперативним, своєчасним і достовірним. В іншому разі це ставить систему управління в складні умови і призводить до прийняття помилкових рішень.

Сьогодні інформаційне середовище змінюється дуже швидкими темпами. Цей процес не припиняється, а, навпаки, прискорюється. Звідси виникає потреба вчасного забезпечення необхідною інформацією менеджерів і керівників для ефективного ведення бізнесу. В таких умовах бухгалтерський облік не може залишатися на старих позиціях, коли він перестає бути повноцінним постачальником необхідної інформації для керівників різних рівнів, які внаслідок цього починають приймати рішення на основі власної інформації, досвіду та інтуїції.

Зростання масштабів суспільного виробництва, поглиблення ринкових механізмів господарювання, зростання конкуренції вимагають подальшого вдосконалення системи обліку і посилення його ролі як засобу інформаційного забезпечення діяльності суб'єктів господарювання, оскільки облікова інформація є найбільш достовірною, бо вона документована. Сьогодні розвиток бухгалтерського обліку повинен орієнтуватися більшою мірою на задоволення потреб апарату управління підприємством. Тому необхідно підсилити інформаційну функцію обліку, виходячи з потреб управління. Щоб вирішити це завдання, необхідно знати потреби системи управління: яка інформація їй потрібна, в якій формі вона повинна подаватися та інше.

Основне завдання обліку витрат у сучасних умовах — не констатувати факти господарської діяльності, а впливати на процес формування витрат виробництва. Менеджери підприємств повинні отримувати інформацію систематично, а при виникненні особливих обставин — негайно. Лише така оперативність сприяє перетворенню системи бухгалтерського обліку у важливий засіб управління. Інформація повинна надходити туди, де вона найбільш необхідна і буде використана найкращим чином — керівнику, топ-менеджерам, менеджерам, керівникам відділів тощо.

Однак, як вже відмічалось, традиційні форми і методи організації і ведення обліку не відповідають сучасним вимогам користувачів, особливо внутрішніх.

Таким чином, можна зробити висновок, що досягнення цілі інформаційного забезпечення управління на практиці вбачається в інтеграції

окремих функцій управління в єдиній економічній службі, яку мав би очолити бухгалтер.

Системою, в якій втілилася інтеграція функцій управління, таких як планування, облік, аналіз та контроль, і яка б могла вирішити проблему забезпечення необхідною інформацією внутрішніх користувачів для детального аналізу і прийняття вірних і своєчасних управлінських рішень, які дозволять швидко вжити заходів щодо забезпечення ефективної діяльності підприємства та забезпечення його конкурентоспроможності, став внутрішньогосподарський (управлінський) облік.

На законодавчому рівні в Україні управлінський облік визначено внутрішньогосподарським. В Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" вказано, що "внутрішньогосподарський (управлінський) облік — система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством" [3].

Потрібно звернути увагу і на те, що деякі автори необгрунтовано звужують сферу внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, вважаючи його лише обліком виробничих затрат та калькуляцією собівартості продукції [4, с. 7].

Ми не вважаємо правильним ані ототожнення виробничого та внутрішньогосподарського обліку, ані звуження сфери останнього до меж "калькуляційного" обліку. На наш погляд, виробничий облік потрібно вважати попередником управлінського (в історичній ретроспективі) і його складовою частиною, тобто значно вужчим поняттям, на сучасному етапі. Виробничий облік є складовою управлінського обліку, оскільки сучасний менеджмент все більше уваги приділяє питанням, що пов'язані із інвестиційною та комерційною діяльністю, ніж це було раніше. Тому для забезпечення підтримки прийняття рішень управлінський облік повинен оперувати різноманітними потоками інформації, не тільки виробничими.

Ми розглядаємо управлінський облік як систему збору, накопичення, інтерпретації, систематизації і надання інформації, в котрій інтегруються методи та прийоми різних галузей економічних знань, для задоволення запитів управління в процесі вибору альтернативних варіантів рішень. Основою цієї системи є бухгалтерський облік з його методологічною базою.

Те, що управлінський облік не набув значного практичного поширення в нашій країні, не свідчить

про те, що його не існує. В Росії все більше і більше уваги приділяється його розвитку.

Сучасна система бухгалтерського обліку на підприємствах, які функціонують в умовах ринкових відносин, повинна задовольняти інформаційні потреби широкого кола користувачів. Відповідно до інтересів різних груп споживачів інформації, сучасна система бухгалтерського обліку повинна забезпечувати виконання таких основних завдань:

- облік активів, зобов'язань і капіталу підприємства, підготовка публічної звітності про фінансовий стан і фінансові результати діяльності;

- облік господарських операцій і процесів з метою забезпечення управлінського апарату інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, в тому числі щодо майбутньої діяльності.

Після проголошення ринкових перетворень у вітчизняній економіці почався процес реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. Прийняття Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (далі — Закон Про бухгалтерський облік), а також затвердження і впровадження національних П(С)БО зумовили значні зміни у методології і організації бухгалтерського обліку. Відповідно до зарубіжної практики, започатковано процес розмежування традиційного бухгалтерського обліку на дві взаємопов'язані складові:

- фінансовий облік;
- управлінський облік.

Кожна з них має своє призначення і відіграє важливу роль в управлінні підприємством, а також забезпеченні необхідною інформацією, зокрема інформацією про витрати, різних користувачів.

У фінансовому обліку формується інформація, яка використовується не лише для внутрішнього управління, але й оприлюднюється, тобто використовується зовнішніми користувачами. Ця інформація у формі фінансової звітності повинна забезпечити потреби як фіскальних органів державної влади, так і власників компанії, акціонерів, потенційних інвесторів. В зв'язку із цим норми, правила ведення фінансового обліку і, відповідно, складання фінансової звітності регулюються на державному та міждержавному рівні за допомогою національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Для виконання функції забезпечення інформацією внутрішньої системи управління діяльністю підприємства призначений внутрі-

шньогосподарський (управлінський) облік. Його головною особливістю є те, що він не є регламентованим. Відповідно до п.5 ст. 8 Закону Про бухгалтерський облік, підприємства самостійно розробляють систему й форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій [3].

Отже, викладене вище дозволяє дійти ряду важливих висновків.

По-перше, після реформування системи обліку в Україні, саме внутрішньогосподарський облік виконує завдання, яке полягає в наданні своєчасної і правдивої інформації про всі сторони виробничої діяльності підприємства і його підрозділів для ефективного управління виробництвом. Внаслідок цього основними його користувачами визначені менеджери і спеціалісти різних рівнів управління на підприємстві.

По-друге, на відміну від думок більшості фахівців про те, що користувачами інформації фінансового обліку є зовнішні користувачі, можна стверджувати, що поряд з ними інформацію фінансового обліку широко використовують й внутрішні користувачі — керівництво підприємств, оскільки вона базується на фактичних даних господарської діяльності. Підтвердженням цього висновку є більшість випадків організації обліку на сільськогосподарських підприємствах, коли на них не організовано систему управлінського обліку. Вся інформація в них черпається з фінансового обліку.

По-третє, за умови недостатності даних про конкретні факти господарської діяльності і з метою підвищення ефективності і оперативності прийняття управлінських рішень на підприємстві, доцільно створити систему внутрішньогосподарського обліку, яка забезпечувала б конфіденційність інформації, яка становить комерційну таємницю. Дана система будуватиметься відповідно до запитів управління і надаватиме інформацію в обсягах, деталізації і вигляді необхідних для керівництва, і не буде обмежуватися регулюванням зі сторони держави чи контролюючих органів.

Незважаючи на особливості, які притаманні обом видам обліку, вони мають спільні характеристики в принципах побудови та застосовуваних методах. Основною ознакою зв'язку між фінансовим і управлінським обліком є єдині об'єкти, в якості яких виступають всі процеси господарської діяльності, а саме — процеси заготівлі, виробництва та реалізації, що представляють кругообіг ресурсів підприємства. Взаємодія відбувається на основі єдиної системи реєстрації і первинної обробки даних, тоб-

то на основі єдиного первинного обліку. І ні в якому разі не можна допустити розриву зв'язку між цими видами обліку, оскільки вони органічно доповнюють один одного. Тобто при організації внутрішньогосподарського обліку потрібно забезпечити його кореспондування з даними фінансового обліку.

Сьогодні на більшості вітчизняних підприємств управлінський облік взагалі не ведеться або розвинутий дуже слабо. Особливо це стосується підприємств агропромислового комплексу. Це зумовлено відсутністю теоретичних напрацювань та практичних рекомендацій щодо постановки та ведення управлінського обліку в нових умовах та різних організаційно-правових формах господарювання.

Для отримання інформації про витрати та собівартість продукції в більшості сільськогосподарських підприємств використовуються методики радянської школи управлінського обліку. Одна з них сьогодні представлена у вигляді Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, що затверджені наказом Мінагрополітики України від 18.05.2001 р. № 132 [5].

Однак, постійний розвиток і глобалізація світової економіки, розробка нових методів управління діяльністю і подальший процес реформування системи бухгалтерського обліку в нашій країні та поява перших галузевих міжнародних і національних стандартів вимагає перегляду та удосконалення методик управлінського обліку в сільському господарстві.

Уже декілька десятиліть у ряді розвинених країн ефективно функціонує система управлінського обліку, і цей факт неможливо відкинути. Тому заперечувати його існування, на наш погляд, нелогічно. Потрібно вже відходити від подібних дискусій. На сьогодні для сільськогосподарських підприємств очевидною є необхідність ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, де і буде вестися деталізований (а не спрощений) облік витрат та калькулюватиметься собівартість сільськогосподарської продукції. Така необхідність набрала ще більшої ваги з прийняттям національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи". Розробники стандарту і прихильники його застосування мотивують його запровадження і застосування наближенням національної системи обліку до міжнародних стандартів, а також вагомою причиною вважають спрощення визначення фінансових результатів [6]. В зв'язку з цим стандартом запроваджуються принципово нові методологічні підходи до обліку витрат і доходів

сільськогосподарської діяльності, і відкидається необхідність калькулювання собівартості продукції. Натомість запроваджується оцінка активів за справедливою вартістю. Детальніше нова методика ведення бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності та її удосконалення будуть розглянуті в третьому розділі дисертаційної роботи.

Облік виробничих витрат повинен систематично забезпечувати отримання відомостей про собівартість продукції по кожному підрозділу всередині підприємства. Лише такий облік дає можливість фактичну собівартість порівнювати з плановою і дозволяє робити висновки про виконання цехами певних завдань.

Запровадження П(С)БО 30 "Біологічні активи" за умов відсутності на підприємствах управлінського обліку ставить під великий сумнів ефективне забезпечення сучасною системою обліку інформації, необхідної керівникам та менеджерам для управління діяльністю. Впровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах в таких умовах стає єдиним виходом, що забезпечить формування достовірної і оперативної інформації про витрати та собівартість продукції.

Відносини змінюються, змінюються й потреби в обліковій інформації. Хіба ж завжди спочатку творили теорію, а потім, посилаючись на неї, обґрунтовували певне явище? Те, що управлінський облік вже існує — це факт. З цього потрібно йти далі і розробляти теоретичні положення, обґрунтувати його завдання, функції, прийоми і методи. До сьогоднішнього дня з приводу теорії бухгалтерського обліку точаться дискусії, проводяться конференції, видаються монографії. І це ж не свідчить про те, що бухгалтерського обліку немає. Тож і те, що на сьогодні в Україні вчені однозначно ще не визначилися з внутрішньогосподарським (управлінським) обліком і його складовими, теж не означає, що його не існує. Та й головне тут не це. Головне надати підприємствам (котрі цього потребують) надійний інструмент, котрий дасть можливість ефективно управляти витратами і доходами господарюючого суб'єкта, вести правильну цінову політику, правильно орієнтуватися в конкурентному середовищі.

Саме на це спрямований управлінський облік.

ВИСНОВКИ

У зв'язку з викладеним вище, вважаємо за доцільне на рівні Міністерства аграрної політики та продовольства України розробити рекомендації з організації та ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в сільськогос-

подарських підприємствах, на основі яких підприємства розробляти б власні Положення про внутрішньогосподарський облік.

Для виконання цього завдання потрібно:

1) залучити провідних науковців для розробки загальної концепції управлінського обліку на підприємствах АПК, його організаційної побудови і складу (що входить до його сфери);

2) у зв'язку з особливостями різних галузей, розробити галузеві положення з впровадження управлінського обліку на підприємствах. Ці положення повинні мати рекомендаційний характер. На їх основі кожне окреме підприємство зможе самостійно організувати власну систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, яка задовольнить потреби керівництва саме цього підприємства;

3) розробити та обґрунтувати рекомендації щодо використання різних методів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції в різних галузях і типах господарств, оскільки, на нашу думку, саме це є центральним питанням в управлінському обліку.

Література:

1. Диордица С.Г. Информация в управлении сельскохозяйственным производством / С.Г. Диордица. — Киев — Одесса: Вища школа. Головное изд-во, 1979. — 184 с.

2. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: навч. посібник [для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит"] / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця, к.е.н., доц. М.М. Шигун. — Житомир: ЖДТУ, 2004. — 352 с.

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". — 1999—2007.

4. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США / С.С. Сатубалдин. — М.: Финансы, 1980. — 141 с.

5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвержені Наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". — 2001—2007.

6. Лінник В.Г. Новий етап в розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / В.Г. Лінник, М.М. Коцупатрий // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. вип. / Відп. ред. В.Г. Лінник. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 401—408.

Стаття надійшла до редакції 10.07.2012 р.