

8. МСФО Расходы требуют признания [Ел. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.iprnou.ru/article.php?idarticle=004319>

9. ПСБО не повинні бути обов'язковими [Ел. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.libermancenter.org/archives/210>

10. Требования к учету расходов — сравнительный анализ МСФО и РСБУ [Ел. ресурс]. — Режим дост.: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/144278.html>

11. Порівняльний аналіз МСБО і П(С)БОУ [Ел. ресурс]. — Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid0931.html>

12. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку підприємств витрат по МСЗ, GAAP USA, П(С)БО [Ел. ресурс]. — Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/kgm\\_econ/2009\\_89/staty/339-344.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/kgm_econ/2009_89/staty/339-344.pdf)

Статтю подано до редакції 27.04.11 р.

УДК 657.6

*О. В. Самборський,*  
доцент кафедра бухгалтерського обліку,  
ДВНЗ «Київський національний економічний  
університет імені Вадима Гетьмана»

## **ТЕХНОЛОГІЧНІ ТА СОЦІОЛОГІЧНІ МОДЕЛІ УПРАВЛІННЯ В ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ**

**АНОТАЦІЯ.** Збільшення рівня конкуренції в умовах глобалізації ринку сприяють застосуванню нових підходів для підвищення ефективності системи управління. Проектуючи власну систему управлінського обліку підприємства застосовують організаційно-технологічні моделі побудовані на системах ABC, JIT та інше.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** облік, управлінський облік, облік витрат, ABC — система, JIT — система, інформаційні моделі.

**АННОТАЦИЯ.** Увеличение уровня конкуренции в условиях глобализации рынка способствуют применению новых подходов для повышения эффективности системы управления. Проектируя собственную систему управленческого учета предприятия применяют организационно-технологические модели построены на системах ABC, JIT и прочее.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** учет, управленческий учет, учет затрат, ABC — система, JIT — система, информационные модели.

ANNOTATION. The increasing levels of competition in globalizing markets contribute to apply new approaches to improve the management system. Projecting its own system of management accounting company applying organizational and technological models based on ABC-, JIT- systems.

KEY WORDS: accounting, management accounting, cost accounting, ABC — system, JIT — system and information model

Управлінський облік по визначенню професійної організації Інституту управлінських бухгалтерів США (ІМА USA) — це набула в процесі цінність, що забезпечує безперервне удосконалення планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової та не фінансової інформації, котра координує діяльність керівництва, мотивує поведінку персоналу, підтримує та створює цінності необхідні для досягнення стратегічних, тактичних та оперативних цілей підприємства. Системи управлінського обліку забезпечують внутрішньою інформацією керівників та співробітників організації.

**Постановка проблеми.** Проектуючи власну систему управлінського обліку, компанії націлені на здійснення допомоги персоналу при прийнятті управлінських рішень у сфері фінансових, організаційних і трудових ресурсів. Такі рішення повинні забезпечити встановлення вигідних зв'язків з постачальниками, збільшити прибутковість продукту та клієнтів, а також сприяти підвищенню ефективності та керованості процесів.

Питанням обліку і аналізу витрат в системі управління присвячені роботи Р. Вандера Вила, К. Друрі, Р. Каплана, Д. П. Нортон, Д. Сігела, Дж. Фостера, Ч. Т. Хорнгрена, Д. Шанка, М. С. Чумаченко, С. А. Яругова та ін. Сьогодні, завдяки революції в управлінському обліку, як на малому підприємстві, так і найбільшій міжнародній організації базують свої організаційно-технологічні моделі з точки зору бухгалтерського обліку. Вони будуть успішними застосовуючи нові методи обліку витрат базовані на системах, такі як АВС і JIT, що як наслідок впливає на вдосконалення управлінської системи обліку витрат. З соціологічної позиції ці моделі розглядаються як точка зору, при якій основна увага приділяється не окремим людям, а групам чи суспільству. Це ще одна концепція, яка підвищує вартість сучасних систем управлінського обліку. В даний час найбільш успішні організації все більше і більше сконцентровані на інноваційних системах управлінського обліку, за допомогою як технічних, так і соціологічної/

поведінкової моделі, що підвищує значення системи управлінського обліку. Ці моделі дозволяють застосовувати систему контролю для підвищення продуктивності робітників і управління співробітниками при досягненні поставлених цілей. Управління системою відіграє важливу роль в організації бухгалтерського обліку для прийняття поточних рішень і розвитку стратегій бізнесу. Загалом, ця система збирає і використовує інформацію для надання допомоги, координації, плануванню і контролю рішень. Крім того, головним завданням системи управління для керівництва вплив на поведінку співробітників для досягнення поставленої мети. Однак, згідно з визначенням R. Simons управління системою контролю може бути ефективним, коли в рамках формальної системи включені чіткі правила, процедури, критерії ефективності та плани стимулювання, з тим щоб вона спрямовувала поведінку своїх менеджерів і співробітників. Формальна система контролю складається з декількох технічних підсистем та системи управлінського обліку які надають інформацію про доходи, оцінки, витрати і доходи, що дозволяє менеджеру створювати стратегії та вдосконалення продуктивність роботи персоналу. Така модель іменована як система технічного контролю. Однак, тільки технічної системи контролю не достатньо для керівництва і менеджерів при прийнятті управлінських рішень. Це призводить до орієнтування на соціальний фактор в системі трудових ресурсів який стає ще одною підсистемою управлінського контролю, що надає інформацію про підготовку кадрів, прогули та нещасні випадки на виробництві. Він також підтримує підсистему якості, яка забезпечує інформацію про технічні характеристики, дефекти, виправлення, гарантії і затримки поставок споживачам. В цілому така модель згадується як соціологічна система управління. Основна функція такої системи управління і контролю є об'єднання цих двох підсистем для підвищення ефективність використання трудових ресурсів і досягнути поставленої мети більш ефективно [1, 2].

Підсистема управлінського обліку є одною з основних в технічній моделі контролю і планування та одним з етапів процесу управління. Планування використовується менеджерами при розробці цілей і встановленню планів, та шляхів його досягнення. Наприклад, метою однієї організації є збільшення частки ринку на 10 % і представлення нового продукту. Організація може прийняти рішення про три напрями діяльності для досягнення цієї

мети: збільшити рекламний бюджет, відкрити нову територію продажу і збільшити наукові дослідження і розробки. Стратегічне планування є одним з видів планування, яке використовується керівництвом з метою розробки довгострокових напрямів діяльності для досягнення завдань. Як правило, стратегічне планування включає 5 чи 10 років та служить основою для довгострокового орієнтування на організаційно-технічні ресурси. Стратегічний план затверджений на рівні вищого керівництва, повинен включати всі аспекти діяльності підприємства, спрямованої на досягнення довгострокових цілей. Разом з тим він повинен періодично переглядатися і оновлюватися, оскільки підприємство може зазнати змін під дією зовнішніх факторів протягом періоду роботи. Крім того, постає необхідність у оперативному і короткостроковому плануванні для досягнення поточних цілей. Метою оперативного плану є контроль за діяльністю виробничого процесу та його відповідність стратегічному плануванню діяльності підприємства. Таким чином, оперативний план встановлений на строк від одного тижня або місяця до кількох років, спрямований на досягнення таких завдань як задоволеність клієнтів, забезпеченість виробництва і відповідність витрат. У системі управлінського обліку, бюджету є хорошим інструментом для планування та забезпечення виконання оперативної цілі [3].

Бюджет являє собою процес переведення планування і програмних рішень у конкретні фінансові плани у короткостроковій перспективі. Це сегмент прийнятих програмних завдань, які встановлюють планові й оціночні показники для бюджетних періодів при досягненні результатів. Він також включає в себе фінансові та не фінансові аспекти плану і плану компанії на найближчі роки. Як правило, бухгалтер витрачає багато часу на підготовку та аналізу бюджетів. Причина в тому, що ефективність стратегічного планування полягає в спів ставності своїх можливостей і ринкової ситуації для досягнення програмних цілей. Крім того, друга перевага, в рамках аналізу продуктивності використання ресурсів, бюджет може врахувати результати минулої діяльності в якості основи для оцінки реального результату. Третя перевага мотивації менеджерів і співробітників. Багато досліджень показують, що бюджети можуть забезпечити поліпшення продуктивності праці. Тому що, якщо компанія не може забезпечити виконання бюджету, то це передбачає його перегляд. Більшість керівників і співробітників буде спрямовувати свої зу-

силля для досягнення запланованих цілей. Це означає, що бюджет може активно мотивувати керівників і персонал для його виконання [1].

Проте для ефективності здійснення економічної діяльності недостатньо створення збалансованого бюджету. Контроль є важливим і необхідним засобом для виконання запланованих завдань. Він стежить за результатом та відхиленнями між бюджетними та фактичними даними, щоб визначити ефективність виконання бюджетів [9].

Коли керівники планують цілі і напрями діяльності підприємства, то виникає необхідність оцінити його економічну доцільність. «Управління приймає заходи по здійсненню рішень в області планування і прийняття рішень, оцінці його ефективності і ті заходи, що забезпечать зворотній зв'язок для прийняття рішень в майбутньому» [1]. Моніторинг результатів операційної діяльності виконання бюджетів порівнюючи їх з фактичними результатами дозволяє керівнику виділити значні відхилення від плану для з'ясування причин та вжиття можливих заходів щодо виправлення становища. Це також може привести до перегляду плани на майбутнє. Ця філософія управління іноді називають управління з відхиленням. Наприклад, якщо фактичні загально виробничі витрати значно перевищать запланований рівень, то з'ясування причин відхилень може визначити фактори які вплинули на розходження, з тим щоб здійснити заходи щодо виправлення становища.

Сьогодні багато галузей досягають високих рівнів виробничого потенціалу, який дає можливість збільшення продажів і прибутку, значною мірою за рахунок «більшої автоматизації та комп'ютеризації, зниження рівня прямої праці та інвентарю, підвищена увага до продукції і планування виробництва і короткий термін виробничих та поза виробничих циклів» [2]. Така філософія виробництва була пов'язана зі зміною технологій, що вплинуло на побудову традиційної моделі обліку витрат. Оскільки традиційні калькуляції мало уваги приділяють внутрішнім процесам і контролю витрат, це спричиняє невідповідність спів ставності доходів і витрат. Альтернативу цим рішенням для системи обліку є новий метод обліку собівартості продукції відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку. «Калькуляції на основі видів діяльності, технології і JIT (Just-In-Time) систем були розроблені з метою відновити традиційні моделі облі-

ку, що адекватно відображає виробництво в сучасних умовах» [4]. Ці методи зосереджують увагу на контролі за витратами та вирішення проблем розподілу накладних витрат, отже, підвищення ефективності системи управлінського обліку.

«Калькулювання собівартості продукції за видами діяльності дозволяє накопичувати і іншу фінансову та оперативну інформацію, на основі заходів, необхідних для виробництва продукції або досягти фінансових і операційних цілей.» [5]. Сьогодні бухгалтери не розподіляють накладні витрати на виробництво продукції виключно на основі трудових факторів. Першим кроком у створенні бази калькуляції є виявлення продуктів, які формують об'єкти витрат. Після розробки цільової калькуляції повинні бути визначені прямі витрати, які формуються за видами діяльності. Наприклад, машинні витрати розподіляються на машинні години, а витрати на оплату праці, розподіляються на прямі години праці. Наступним кроком для системи ABC є вибір бази розподілу витрат, що використовується для віднесення на собівартість продукції непрямих витрат, а також спів ставиться сума непрямих витрат включених в собівартість зі значенням бази розподілу. Останній крок полягає в обчисленні собівартості за одиницю продукції і суми непрямих витрат, що виділяється на даний продукт. Цей спосіб розподілу продукції дозволяє відносити витрати безпосередньо на ресурси, що використовуються для їх виробництва, в порівнянні з традиційною моделлю, в якій «витрати віднесені на продукцію може бути всього лише одна п'ята або в 20 разів більше від тієї суми, що обчислюється відповідно до сучасної моделі» [5].

Зростання ефективності управління в рамках заходів спрямованих на облік витрат, оскільки вони перебувають під контролем на функціонально-операційному рівні, де вони були понесені. Сучасна модель акцентує контроль за витратами на рівні готового продукту після його випуску та витрати структуру понесених витрат. Таким чином, калькуляції основані на видах діяльності покращують функцію управління системи бухгалтерського обліку на стадії розподілу витрат і контролю за ними.

Концепція JT була спрямована на скорочення запасів, завдяки оперативному координуванню постачання матеріалів перед їх використання у виробництві або мінімізації процесу поставки. Це означає, JT може звести до мінімуму інвентаризаційні запаси шляхом надання матеріалів і комплектуючих на виробничу лінію

безпосередньо перед процесом виробництва. Окрім того, в кінцевій меті система JIT, спрямована на те щоб собівартість реалізованої продукції дорівнювала собівартості виробленої продукції. Однак, як правило, вартість запасів, включає в себе сировину, незавершене виробництво, готову продукцію. Якщо вартість проданих товарів дорівнює вартості виробленої продукції, то собівартість виробничих запасів зникне, а незавершене виробництво буде несуттєвим.

З іншого боку, JIT серйозним чином впливати на концепцію собівартості. «Успіх системи JIT вимагає саме вчасно, поставки якісних виробничих запасів на всіх етапах виробництва» [3]. Це засоби підвищення продуктивності за рахунок скорочення відходів і оптимізації витрат виробництва.

Соціологічна/поведінкова модель управління передбачає впровадження та вирішення значних завдань для досягнення цілей використання технічних системи. Разом з тим вона допомагає підприємству ефективно виконувати оперативні задачі, але разом з тим можуть виникати проблеми з плануванням та контролем. Використання бюджету може бути вигідним для роботи підприємства в цілому. Тим не менш, бюджету може викликати стрес для всіх співробітників по поставленим завданням. Наприклад, для того, щоб робота була ефективною, бюджету необхідно будувати на «чесних» відносинах нижньої ланки управління і менеджерів високого рівня, навіть керівництва. З нижньої ланки, яку потрібно зберегти успішною, може бути представлена невірна інформація до вищої ланки і їх керівництва. «Розширення прав і можливостей є самою останньою ініціативою в галузі управління, спрямовану на отримання більш активних зусиль та прихильності участі в діяльності підприємства, а також колективна робота всієї організації» [6]. Деякі зарубіжні економісти є прихильниками розширення прав і можливостей співробітників підприємства. Вони вважають, що певні питання можуть бути вирішені на нижньому рівня управління, бо вони глибше розуміють виробничі процеси і проблеми замовника, і використання ними облікової інформації сприяло досягнення цілей організації. Американський економіст Т. Джонсон також стверджував, що існує проблема з використанням «дистанційного управління та контролю» за останні кілька років. Увагу керівництва на всіх рівнях управління зосереджена на витратах, прибутку, рентабельності інвестицій, інших фінансових результатах. Це призвело до того, що

менеджери почали маніпулювати процесами для досягнення результатів в обліку, а також моніторингу перспектив процесу під час перевірки обліку результатів. Процес менеджменту інтуїтивно зрозумілі більшості керівників та знівелювали словами «управління за кількістю». Більше того, топ-менеджери визначали «процес» як будь які строки для досягнення бажаних результатів обліку. І цей погляд превалював всіх рівнях управління на значній кількості зарубіжних підприємств [6].

Джонсон також вважає, що «система дистанційного управління та контролю вводить в оману керівників в гонитві за помилковими імперативами ... завжди підтримувати виробництво на рівні, який забезпечує покриття всіх витрат» [6]. Дистанційне управління просто закликає до маніпулювання (або спотворення) процесів в цілях забезпечення обліку витрат і доходів в цілях управління та контролю за інформацією. Насправді, такий вид керівництва вищої ланки яке не може забезпечити потреб ринку, не володіє інформацією про фактичні витрати виробництва і результати збуту продукції, введе до втрат підприємством гнучкості та зниженню конкурентноздатності на світових ринках.

Таким чином, у стратегічного управління, широкий спектр завдань для того, щоб підприємство отримало і зберегло конкурентні переваги, і вони спрямовані на свої основні ресурс: виробництво і співробітники. Тому основний акцент для забезпечення конкурентоспроможності на ринку ставиться на продуктивність, якість і креативність [7].

В результаті збільшення рівня конкуренції в умовах глобалізації ринку, більшість організацій застосовують нові підходи для підвищення ефективності системи управління. Відповідно, система контролю посилює роль соціальної/поведінкової методики і практики використання бізнес-стратегій, з тим щоб поліпшити продуктивність роботи персоналу і допомогти їм в досягненні поставлених цілей.

Один із керівників IBM заявив, що реальна різниця між успіхом і провалом у корпорації (може дуже) часто простежується на питання, наскільки добре організація виявляє чудові енергію і талант її персоналу. Що зробити, щоб допомогти цим людям знайти спільну справу один з одним? Я думаю, ви побачите, що вона є стійкою ... в силу того, що можливість переконання і привабливість ідей корпорації стали своїми для своїх співробітників. Іншими словами, основна філософія, дух та енергії базована на ор-



ганізаційній структурі і інноваціях дозволяють досягти набагато більше, ніж технологічні або економічні ресурси підприємства [7].

Таким чином, стратегічний менеджмент трудових ресурсів організації стверджує, що практика раціонального використання ресурсів, яка направлена на стимулювання, посилює поведінкові аспекти конкретних співробітників, необхідних для успішного здійснення організаційної стратегії. Наприклад, при стратегічному управлінні людськими ресурсами підприємство встановлює додаткову оплату за складність для заохочення співробітників при виконанні завдань.

**Висновок.** Дві складові інноваційної системи управління, одна з них технологічна, а інша соціологічна / поведінкова, підвищує ефективність системи управлінського обліку. В технологічній моделі, в основному розглядається система АВС, ІТ системи і технології та бухгалтерський облік, як інформаційна система яка забезпечує ефективність прийняття управлінських рішень. Крім того, соціологічних/поведінкових моделей, яка враховує вплив зовнішнього та внутрішнього середовища також може поліпшити систему управлінського обліку. Застосування технологічних та технічних методів організації виробництва на підприємстві, орієнтовані на потреби клієнтів, які сприяють підвищення продуктивності та зменшенню витрат виробництва як результат підвищують роль та значення системи управлінського бухгалтерського обліку. Не фінансові перспективи орієнтовані на соціологічні та поведінкові фактори також мають важливе значення для успішної організації. Основна функція системи управління і контролю є поєднання технологічних і соціологічних моделей в інноваційній системі бухгалтерського обліку яка сприяє збільшенню продуктивності праці і ефективності прийняття управлінських рішень.

### Література

1. *Simons, R Levels of control / Harvard Business School.* — Press: Boston MA. 1995 — p. 125.
2. *Horngren, C., Фостер G., Датар, S. / Cost Accounting: a managerial emphasis, 11<sup>th</sup> ed.,* Prentice-Hall International USA. — 2003. — p. 342.
3. *Аткинсон. Э., Банкер Р., Каплан Р., Янг М.* Управленческий учет, 3-е издание: Пер. с англ. — М.: Издательский дом «Вильямс». — 2005. — с.878.

4. Ван Хорн, Дж., Вахович Дж., / Основы финансового менеджмента, 11-е издание.: Пер. с англ. — М.: Издательский дом «Вильямс». — 2003. — с. 992.

5. Diltz D., Grabski S., / Advanced manufacturing technologies: What they can offer management accounts // Journal of Management Accounting Research; 1990. — № 71,8. — ABI/INFORM Global. — pg. 50.

6. Macintosh, N., / Employee accounting systems in management accounting and control system: An organizational and behavioral approach. — J Wiley, New-York. — 1994 — pg. 245—256.

7. Aryee. S. / Creating a committed workforce: linking socialization practices to business strategy, issue in strategic management accounting. — Sidney. Harcourt Brace Jovanovich, 1993. p. 297.

8. Battistutta, S., Duncan, S., /Accounting for non-accountants. — Press; Nelson Australia Pty Limited, South Melbourne. — p. 458.

Статтю подано до редакції 26.05.11 р.

УДК 631 : 336.22

*І. М. Івасько*, аспірантка,  
Державної установи «Інститут економіки  
та прогнозування НАН України

## **МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО РОЗРАХУНКУ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ТА РІВНЯ ОПОДАТКУВАННЯ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ**

**АНОТАЦІЯ.** Автором розглядається проблема використання поняття «податкове навантаження» та «рівень оподаткування» у тождемому значенні, наведені їх визначення та характерні ознаки. Розроблено методику розрахунку цих показників з урахуванням особливостей системи оподаткування в галузі сільського господарства та запропоновано їх розрахунок у номінальному й реальному вираженні.

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** податкове навантаження, рівень оподаткування, аграрний сектор, ефект перекладання податкового тягаря, сфера дії податку.

**АННОТАЦИЯ.** Автором рассматривается проблема использования понятий «налоговая нагрузка» и «уровень налогообложения» в тождественном значении, приведены их определение и характерные признаки. Разработана методика расчета этих показателей с учетом особенностей системы налогообложения в отрасли