

**СИСТЕМНО-СТРУКТУРНІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК**

*Проаналізовано розвиток та системно-структурні аспекти управлінського обліку на підприємствах.*

*Досліджено проблеми методики управлінського обліку та обґрунтовано доцільність узгодженості облікових оцінок при формуванні інформаційного потоку для прийняття управлінських рішень різними групами користувачів в сучасних умовах розвитку економіки*

**Постановка проблеми.** Водночас з розвитком економічних процесів розвивається бухгалтерський облік, який підпорядковується інформаційним запитам управління. Одним із напрямів розвитку системи бухгалтерського обліку є процес диференціації і інтеграції підсистем і видів обліку та надання можливостей суб'єктам господарювання визначити межі та форми внутрішньовиробничого (управлінського) обліку. Характеристика, зміст і методика управлінського обліку узгоджуються з діяльністю і цілями управління підприємства. Інформаційний потік який формується в межах управлінського (внутрішньогосподарського) обліку повинен узгоджуватися з показниками фінансової звітності.

Важливим аспектом, який забезпечує узгодженість і зрозумілість інформаційних потоків є облікові оцінки, як важливі чинники накопичення, систематизації і узагальнення інформації у відповідності до завдань, вимог і методології кожної структурної складової системи обліку. Саме застосування обґрунтованих облікових оцінок є важливою умовою достовірності (надійності) фінансової інформації. Від обґрунтованості та правильності формування облікових оцінок залежить об'єктивність інформації щодо ефективності використання ресурсів та визначення результатів діяльності підприємства.

Тому сучасні концепції і наукові підходи та системно – структурні аспекти обґрунтування облікових оцінок є актуальні. Особливої актуальності ці питання набувають в процесі реформування системи бухгалтерського обліку, зокрема організації на підприємствах України управлінського обліку та при з'ясуванні внутрішніх зв'язків і залежностей між елементами системи, що дозволяє отримати уявлення про її внутрішню організацію.

**Стан вивчення проблеми.** Теоретичні та методологічні аспекти управлінського обліку розкривають роботи вітчизняних та зарубіжних вчених Х Андерсен М.Т. Білухи, М.А. Вахрушина, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Т.П. Карпової, Д. Колдуелл, Б. Нідлз, Л.Г. Словінської, Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, І.Й. Яремко, які надають перевагу у своїх роботах суті та значенню управлінського обліку. Вчені трактують поняття управлінського обліку по-різному, включаючи у визначення різні аспекти. Проаналізувавши праці вітчизняних та зарубіжних вчених [2-12], можна зробити висновок про необхідність обґрунтування методики облікових оцінок з метою достовірності показників управлінського обліку.

**Мета дослідження** полягає у дослідженні системно-структурних аспектів управлінського обліку з метою удосконалення методики застосування облікових оцінок, що підвищить ефективність управління.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Важливою умовою достовірності, надійності інформації є доречне застосування облікових оцінок та розкриття інформації про їх вплив на показники управлінського обліку і відповідно на управлінські рішення

Досліджуючи проблеми облікових оцінок і управлінського обліку М.С. Пушкар зазначає, що "управлінський облік обмежується в основному деталізацією аналітичного обліку витрат на виробництво, створенням формування собівартості на основі норм витрачання ресурсів підприємства. ...він (управлінський облік) базується на даних фінансового обліку" [1, с. 24-25].

Водночас, В.В. Сопко визначає управлінський облік більш широко, як облік для задоволення інформаційних потреб керівництва підприємства (фірми) та його підрозділів. Найсуттєвішими при цьому є своєчасне одержання детальної та достовірної інформації про доходи, витрати, як загалом по підприємству, так і в розрізі його окремих ділянок – цехів, бригад, дільниць тощо [2, с. 55].

М.Т. Білуха пов'язує функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку з наданням інформації для оперативного (внутрішнього) управління діяльністю підприємства, а саме: облік і контроль виконання змінних завдань випуску продукції у встановленій номенклатурі, виконання договорів поставки продукції, а також облік явок на роботу працівників тощо [3, с. 6-7].

Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, зазначають: "Провівши порівняння управлінського і виробничого обліку, або іншими словами, облік витрат, можна стверджувати, що вони практично не відрізняються... виробничий облік – це управлінський облік плюс невелика частина фінансового обліку" [4, с. 8]. Водночас, підкреслює, що "система управлінського обліку з'явилася на базі виробничого обліку. Тобто, бухгалтерський управлінський облік включає виробничий облік і невелику частину фінансового обліку в частині складання звітів про витрати на виробництво продукції для зовнішніх користувачів" [5, с. 14].

На думку Т.П. Карпової "становлення управлінського обліку відбулося на базі калькуляційного обліку, тому основний його зміст складає облік витрат на виробництво майбутніх і минулих періодів в різних класифікаційних аспектах" [6, с. 28]. Аналізуючи сучасні підходи щодо обґрунтування змісту управлінського обліку, можна зробити висновок про суттєвий вплив оцінки, що застосовуються, як метод вимірювань та формування суджень і припущень, особливо при розгляді управлінського обліку, як детального обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції. З цієї метою використовують такі елементи методу бухгалтерського обліку як оцінка та калькуляція.

І.Й. Яремко, досліджує оцінку як найважливішу складову бухгалтерсько-процедурних технологій роль якої повинна бути визначальною, але допоки сутність оцінки в методології обліку не зміниться з майже безневинної оцінки майна (яка, як це інколи вважається, має вплив лише на фінансові результати) в оцінку капіталу, доречність облікової інформації буде невисокою [8, с. 5]. Продовження такого підходу набуло у роботах Л.Г. Ловінської, яка акцентувала увагу, що оцінка – це не тільки складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку, а ще й якісна характеристика обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємства й ефективності його менеджменту [9, с. 26].

Як правило, у методиці управлінському обліку встановлюються підходи та методи формування та розподілу витрат, але часто, не розкриваються правила застосування облікових оцінок. При дослідженні облікових оцінок, наведемо одне з основних визначень у відповідності до загальних засад Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" облікова оцінка це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [10].

Б. Нідлз, Х. Андерсен, Д. Колдуелл, вважають самою суперечливою в обліку – проблему оцінки (valuation) [11, с. 31]. Проблема вочевидь наявна, внаслідок невизначеності, властивої господарської діяльності, адже не всі показники обліку можливо оцінити точно, а лише за попередніми оцінками, які обґрунтовані професійними судженнями та наявною достовірною інформацією.

Сю.К.К. підкреслює, що загальноприйняті і абсолютно законні методи бухгалтерського обліку дозволяють змінювати розподілені витрати на величину, що досягає 40% від загальних витрат [12, с. 446]. Класифікуючи бухгалтерський облік на фінансовий та управлінський, В.В. Сопко [2, с. 56],

К. Друри [13, с. 13] виокремлюють таку характеристику, як ступінь точності інформації, тому що в управлінському обліку доречним є застосування приблизних оцінок.

**Викладення основного матеріалу дослідження.**

Складність і багатогранність облікових оцінок призводять до необхідності дослідження їх системно – структурних аспектів у відповідності методології обліку. Як відомо, особливістю бухгалтерського обліку є відображення господарських засобів, їх джерел та господарських процесів у грошовому виразі, тобто у вартісному вимірюванні. Бухгалтерський облік вважають вартісним, підкреслюючи, що в обліку відображаються лише ті об'єкти, які мають вартісну оцінку. Саме застосування вартісної оцінки дає можливість зіставити та узагальнити різноманітні засоби та економічні явища, порівняти витрати підприємства з виручкою, виявити результати його роботи. За інформаційним змістом та завданнями управлінський облік відрізняється від бухгалтерського та забезпечує адресною інформацією різні групи користувачів. У процесі становлення управлінського обліку набувають розвитку і раціоналізації базові основи, що збагачують аналітичний потенціал інформації, зокрема облікові оцінки. У такий спосіб виокремлюються інформаційні потоки, які підлягають певним обліковим процедурам і оцінкам, часто в умовах невизначеності.

Прикладом проблемності застосування облікових оцінок та професійних суджень в умовах невизначеності є необхідність оцінити вартість незавершеного виробництва, собівартість напівфабрикатів та готової продукції (робіт, послуг) на звітну дату при безперервному операційному циклі. Облікові оцінки застосовуються на етапі незавершених господарських операцій і процесів у звітному періоді, за відсутності можливості точного виміру існуючих умов або майбутніх результатів. Для оцінки ефективності діяльності підприємства вирішального значення набуває застосування обґрунтованих оцінок з метою контролю за кожним етапом операційного циклу. Надійність вимірювань управлінського обліку обмежена через невизначеність можливих кінцевих результатів, що проявляється в існуванні на дату оцінки безлічі закономірних і достовірних значень. Невизначеність щодо визначення вартості готової продукції, усувається при завершенні виробництва, коли сформується фактична виробнича собівартість. Склад облікових оцінок в процесі обліку витрат виробництва готової продукції наведено на рис. 1.

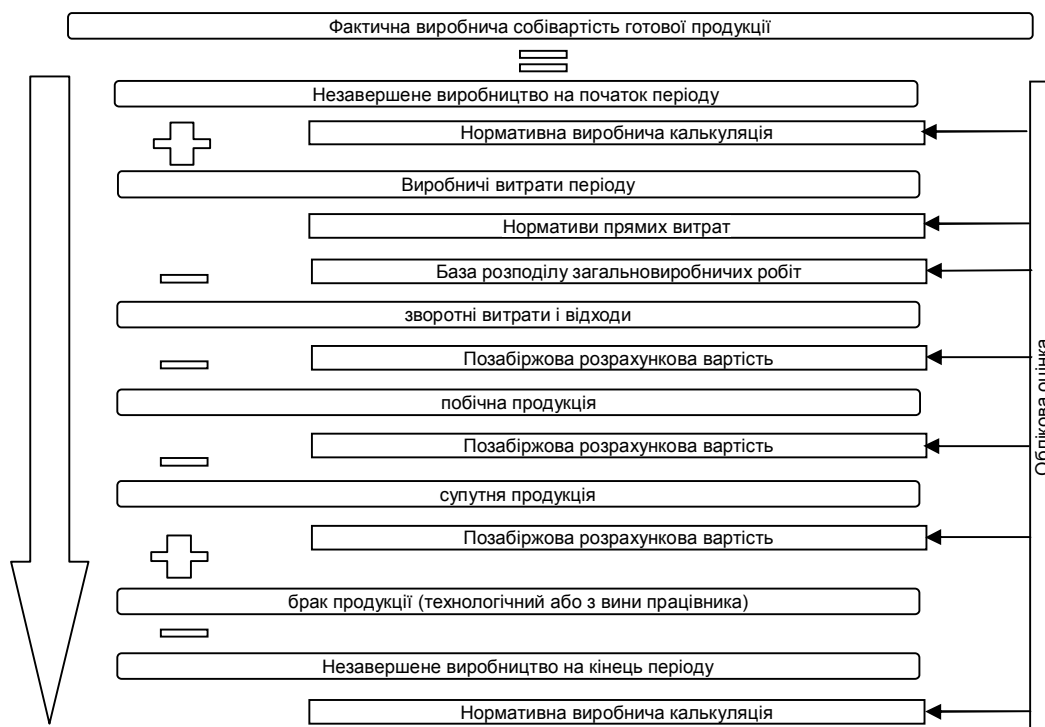


Рис. 1. Облікові оцінки при формуванні фактичної виробничої собівартості

При вирішенні проблеми застосування облікових оцінок одним з ефективних інструментів в управлінні витратами та формуванні собівартості готової продукції підприємства, В.Е. Керімов, Ф.А. Петрищев, П.В. Селіванов., Е.Е. Керімов виділяють систему обліку стандарт-кост, в основі якої лежить принцип обліку та контролю витрат у межах встановлених норм та обліку суми відхилень [14, с. 56]. Норми виробничих витрат є прикладом застосування в управлінському обліку облікової оцінки, оскільки розраховуються на підставі попередньої інформації, з урахуванням практичного досвіду, і які можуть змінитися при модифікації виробництва.

Залежно від особливостей виробничої діяльності підприємства, для кожного об'єкту калькулювання собівартості визначається норма витрат, як оптимальна кількість сировини, матеріалів, палива, людино-годин. Саме норми витрат для виробництва, з урахуванням відходів а не питома вага витрат виробничих матеріалів у готовій продукції, у кількісному вираженні (шт., м, м<sup>2</sup>, кг і т.д.) визначаються з врахуванням технологічних особливостей підприємства на підставі виробничо-технічної документації виготовлення продукції, зокрема креслення, технічні описи, технологічні процеси. На підставі технічно обґрунтованих норм за основними статтями обліку витрат формуються нормативні калькуляції.

Не менш важливим для формування собівартості готової продукції є розкриття інформації щодо обліку відхилень фактичних витрат виробництва від нормативів. Правильне віднесення сум відхилень від норм та змін норм на собівартість окремих виробів є необхідною умовою забезпечення належної якості звітних калькуляцій і правильного визначення собівартості не тільки одиниці готової продукції (роботи, послуги) або напівфабрикату (етапу роботи або послуги).

Якщо зміну наднормативних витрат розглядати, як зміну облікової оцінки, то відповідні витрати будуть віднесені на собівартість готової продукції, тобто обліковуватися по дебету рахунку 23 "Незавершене виробництво", що відповідно вплине на показник рентабельності конкретного виробу. У випадку визнання вказаних витрат наслідком операційної неефективності, то їх необхідно згідно вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку обліковувати по дебету рахунку 90 "Собівартість реалізованої продукції".

З метою контролю за ефективністю і правильністю встановлення нормативних витрат необхідно переглядати нормативи щонайменше один раз на рік, вносячи зміни не лише до кількості і відповідно суми витрат, а не менш важливо

щодо їх оцінки та розрахунку впливу зміни облікових оцінок; в іншому випадку сформовані показники втрачають придатність, як для оцінки вартості запасів, так і для управління процесів закупівлі або виробництва [15, с. 519].

Розробку форм нормативних калькуляцій для кожного підприємства необхідно здійснювати з урахуванням методики зведеного обліку витрат на виробництво, зокрема: безнапівфабрикатний чи напівфабрикатний метод. На підприємствах, де зведений облік витрат ведеться за безнапівфабрикатним методом у розрізі цехів, у нормативних калькуляціях виділяються витрати окремих цехів, а при застосуванні напівфабрикатного – у нормативних калькуляціях вводиться окрема графа, де у цехів-споживачів відображається планова собівартість внутрішньозаводських напівфабрикатів.

При калькулюванні внутрішньозаводських напівфабрикатів і послуг Котляров Є., Корнілова В. [16, с. 74] підкреслюють, що більш поширеним є взаємний розподіл з використанням попередніх оцінок, що обумовлено декількома факторами. По-перше, система калькулювання на більшості великих промислових підприємств сформувалася в роки, коли інформаційні технології були менш розвинені та забезпечити точний розрахунок собівартості було технічно складно. По-друге, результат калькулювання з використанням попередніх оцінок більш передбачуваний, а при точному розрахунку собівартості будь-яке коригування або виправлення помилки призведе до зміни суми собівартості послуг. Водночас, при використанні в обліку попередніх оцінок частина підрозділів залишиться неохопленою коригуваннями, при цьому вплив зміни собівартості в тих підрозділах, витрати яких будуть коригуватися, підлягають прогнозуванню. По-третє, попередні оцінки є зручним інструментом вирішення низки завдань, зокрема, при необхідності розрахувати собівартість послуг чи робіт до закінчення звітного періоду.

Необхідність суб'єктивного судження вимагається при визначенні нормального рівня виробництва при розподілі загальнопромислових витрат, при формуванні складу постійних та змінних загальнопромислових витрат. Вплив облікових оцінок поширюється на облік витрат виробничого процесу у результаті якого виготовляється декілька продуктів. У разі неможливості визначення собівартості кожного з вироблених видів продукції, загальна величина виробничих витрат розподіляється між цими видами продукції на будь-якій раціональній та постійній основі. Згідно Положення [17] підприємства можуть самостійно: встановлювати нормальну і фактичну потужність діяльності; класифікувати загальнопромислові витрати на змінні і постійні; обґрунтовувати базу розподілу змінних і постійних загальнопромислових витрат, зокрема годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності підприємства. Змінні загальнопромислові витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності діяльності звітного року. Постійні загальнопромислові витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальною потужністю діяльності. Нерозподілені постійні загальнопромислові витрати включаються до складу витрат звітного періоду, а саме до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Таким чином, частина загальнопромислових витрат включається в собівартість готової продукції і до складу статей балансу: готова продукція чи незавершене виробництво, а інша – до складу витрат звітного періоду. Методика розподілу загальнопромислових витрат впливає на формування собівартості готової продукції, витрати звітного періоду і, відповідно, на фінансовий результат і тому, підлягає обов'язковому розкриттю у примітках. Інформація по сумі сформованої собівартості готової продукції у системі бухгалтерського обліку з врахуванням облікових оцінок використовується для прийняття рішень, але при необхідності формування іншого інформаційного потоку виникає необхідність виокремити підсистему управлінського обліку.

Один з можливих методів, який застосовується в управлінському обліку – це розподіл загальної суми виробничих витрат пропорційно до суми їх чистої реалізаційної вартості. Чиста реалізаційна вартість, як правило, є передбачуваною можливою ціною, яка відповідає визначенню облікової оцінки особливо, якщо ціна формується не на відкритих торговельних майданчиках, а розраховується із застосуванням економічно-обґрунтованої моделі оцінки вартості.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Забезпечуючи право на інформацію в сфері підприємницької

діяльності в умовах ринкових відносин враховуючи правові засади Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" необхідно створити модель розумного співвідношення бухгалтерського, управлінського обліку з врахуванням можливих варіантів застосування облікових оцінок, як важливого чинника, що впливає на економічні показники та прийняття управлінських рішень різними групами користувачів. Облікові оцінки при формуванні фактичної собівартості готової продукції обґрунтовані професійним судженням щодо характеристик, розрахунку кількісної або вартісної величини об'єктів витрат, методики вимірювання (оцінки), які не завжди мають розрахунково-точне обґрунтування, тому що залежать від ступеня невизначеності вихідних умов. Контролювати достовірність нормативних припущень прямих витрат можливо аналізуючи фактичні відхилення від нормативної вартості. Водночас обґрунтованість застосування професійних суджень, які впливають на формування облікових оцінок при розподілі загальнопромислових витрат потребує додаткових методологічних обґрунтувань та детальнішого розкриття інформації щодо вибору та розрахунку впливу змін облікових оцінок на обліково – аналітичні показники, сформованих за методологією і правилами бухгалтерського обліку чи виокремлено у підсистемі управлінського обліку.

Подальшим напрямком дослідження є вивчення завдань і методики управлінського обліку та облікових оцінок з метою узгодженості і системності бухгалтерського обліку.

#### Список використаної літератури:

1. *Пушкар М.С.* "Управлінський облік" – Тернопіль. "Поліграфіст" ЛТД. 1995 – 164 с.
2. *Солго В.В.* Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.
3. *Білуха М.Т.* Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – К.: 2000. – 692 с.
4. *Хорнерен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерський учет: управленческий аспект. Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
5. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО "Финстатинформ". 1999. – 359 с.
6. *Карлова Т.П.* Управленческий учет: Учебник для вузов – М.: Аудит. ЮНИТИ. 1998 – 350 с.
7. *Михайлов М.Г., Глушаченко А.І., Гончар В.П., Болмат Г.А.* Бухгалтерський облік (теорія): Навчальний посібник / За ред. професора Михайлова М.Г.: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007 – 248 с.
8. *Яремко І.Й.* Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.
9. *Ловінська Л.Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999, № 137.
11. *Нідлз Б., Андерсен Х., Колдуелл Д.* Принципы бухгалтерського учёта / Б. Нідлз, Х. Андерсен, Д. Колдуелл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
12. *Суо К.* Управленческая экономика: Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 671 с.
13. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
14. *Керимов В.Э., Петрице Ф.А., Селиванов П.В., Керимов Э.Э.* Методы управления затратами и качеством продукции: Учебное пособие. – М.: Издательско-книготорговый центр "Маркетинг", 2002. – 108 с.
15. Современное управление. Энциклопедический справочник. Том первый. – М.: "Издательство", 1997. – 584 с.
16. *Котляров Е., Корнилова В.* Распределение затрат вспомогательных и обслуживающих подразделений. Бухгалтерия, 2010г, № 13 (896). – с. 71-76
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999, № 318.

ЯМБОРКО Галина Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку в бюджетних і кредитних установах та економічного аналізу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

ІСАЄВ Дмитро Михайлович – здобувач кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана