

11. *Газарян А.В.* Аудиторская выборка в процессе аудита / Бух. учет. — 1998. — № 4. — С. 39—45.

12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 р., частина 1/ Пер. з англ.: Ольховікова О.Л. та ін. — К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. — 844 с.

13. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит: Пер с англ.; Гл. редактор сериї проф. Я.В.Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 560с. — (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

Статтю подано до редакції 12.03.12 р.

УДК (65.012.7)

Т. М. Одінцова, доцент,
Севастопольський національний технічний університет

КАЛЬКУЛЯЦІЙНІ СИСТЕМИ ЯК ЕЛЕМЕНТ ОПЕРАТИВНОГО І СТРАТЕГІЧНОГО КОНТРОЛІНГУ

АНОТАЦІЯ. Розглянуто сутність, види та принципи побудови калькуляційних систем, що забезпечують співвіднесення витрат з їх носіями з метою інформаційного забезпечення процесу управління та здійснення функцій їх планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання. Визначено роль калькуляційних систем у контролінгу. Розглянуто існуючі підходи до класифікації калькуляційних систем і запропоновано їх класифікацію за низкою найбільш значущих ознак.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: контролінг, витрати, калькуляційна система.

АННОТАЦИЯ. Рассмотрена сущность, виды и принципы построения калькуляционных систем, обеспечивающих соотнесение затрат с их носителями с целью информационного обеспечения процесса управления и осуществления функций их планирования, учета, контроля, анализа и регулирования. Определена роль калькуляционных систем в контроллинге. Рассмотрены существующие подходы к классификации калькуляционных систем и предложена их классификация по ряду наиболее значимых признаков.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: контроллинг, затраты, калькуляционная система.

ANNOTATION. The article dwells to the essence, types and principles of calculations systems construction, which ensure the correlation of costs with their carriers to support the information management process and realization of the planning, accounting, monitoring, analysis and management functions. The author defined the role of calculations systems in controlling, existing approaches to the classification of calculations systems and proposed a classification of some of the most noticeable features.

KEY WORDS: controlling, costs, calculations system.

Постановка проблеми. Еволюція концепцій контролінгу показує, що у своєму розвитку він проходить стадії від засобу коментування облікової інформації та елементарної координації управлінських функцій до системи забезпечення стратегічної навігації та управління досягненням цілей, що балансують інтереси підприємства і стейкхолдерів [1, с. 8—11]. Сучасний контролінг вирішує завдання в галузі оцінки стратегічних намірів і потенціалів, зв'язку цілей з інтересами зацікавлених інститутів, вимірі та вираженні цих цілей у системі збалансованих стратегічних та оперативних показників діяльності.

Одним з ключових показників з точки зору створення вартості і забезпечення конкурентоспроможності є витрати підприємства, які традиційно і по праву вважаються найважливішим об'єктом контролінгу, сформованого на базі управлінського обліку з властивим йому акцентом на витрати. Концепція стратегічного управління витратами на даний час розглядається як один з фундаментальних напрямків розвитку контролінгу. Істотну роль в управлінні витратами грає калькуляційна система.

Поняття «калькуляційна система» з'явилося у вітчизняній економічній літературі на початку 90-х років ХХ століття. Спочатку воно розглядалося як зарубіжний аналог прийнятого у вітчизняному обліку терміна «метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції». Зазвичай процес калькулювання розглядався стосовно розрахунку собівартості продуктів, що виробляються і реалізуються підприємством. Під час розвитку управлінського обліку калькулювання вийшло далеко за рамки рахункових процедур, стало розглядатися як процес визначення собівартості значно більшого числа об'єктів і спосіб співвіднесення витрат з різними носіями для їх контролю та інформаційного забезпечення прийнятих рішень.

Однак у сучасній економічній літературі поки немає чіткого визначення сутності калькуляційних систем, і їх місця в системі контролінгу та управління. Крім того, оскільки калькуляційні системи багатопланові і мають різні принципи побудови, цілі та механізми функціонування, тому, на буде доцільною їх класифікація, що дозволить більш чітко виявити їх сутнісні характеристики, особливості формування та використання.

Мета статті. Метою даної статті є аналіз існуючих калькуляційних систем, розгляд їх сутності, принципів побудови, ознак класифікації та ролі в оперативному та стратегічному контролінгу.

Виклад основного матеріалу. Під калькуляційною системою можна розуміти сукупність методів і процедур, які забезпечують співвіднесення витрат з їх носіями з метою інформаційного забезпечення процесу управління витратами і здійснення функцій їх планування, обліку, контролю, аналізу та регулювання.

Таке змістовне трактування поняття калькуляційної системи пов'язано з низкою об'єктивних факторів. Перш за все, слід відзначити, що змінюються завдання, які вирішуються цією системою. Крім традиційних завдань розрахунку собівартості, вона покликана забезпечити: формування інформації для прийняття рішень оперативного і стратегічного характеру; виявлення носіїв витрат і співвіднесення витрат з цими носіями; оцінку ефективності та моделювання бізнес-процесів, виявлення і регулювання затратоутворюючих факторів; діагностування відхилень від заданих значень у процесі формування витрат, управління зі збурень; моніторинг і контроль витрат в процесі локалізації та віднесення; оцінку ефективності окремих сегментів і управлінських рішень на стадії планування і бюджетування; співвіднесення витрат і вигод (прибутку, цінності для споживача, конкурентних переваг тощо).

Відповідно, істотно розширюється спектр об'єктів віднесення витрат. В управлінському обліку під об'єктом витрат розуміється предмет чи сегмент діяльності, який потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат. В якості об'єктів витрат можуть виступати вироби, послуги, проекти, замовники, марки, види діяльності, підрозділи, програми, регіони тощо [2, с. 100]. Крім того, в прогресивних калькуляційних системах виділяються такі об'єкти віднесення витрат, як: бізнес-процеси та операції; функції діяльності; вартість, створена для споживача; набір видів діяльності, що створюють таку вартість (ланцюжок цінностей);

атрибути продукту; стадії життєвого циклу продукту; стадії руху продукту в процесі його створення; бренди та ін.

При цьому в собівартість калькульованих об'єктів можуть включатися не лише фактичні, а й нормативні, бюджетні, майбутні (прогнозовані), альтернативні витрати (витрати упушеної вигоди). Змінюється підхід до включення витрат у собівартість — залежно від мети та принципу побудови калькуляційної системи собівартість може обмежуватися тільки певним колом витрат — наприклад, виключно релевантними, змінними, нормативними тощо.

Методи, що використовуються в сучасних калькуляційних системах, послідовність і процедура калькулювання все більшою мірою зорієнтовані на досягнення цілей співвіднесення витрат зі стратегічно значущими сегментами діяльності, забезпечення інформації, необхідної для регулювання бізнес-процесів, поточного моніторингу та контролю витрат і затратоутворюючих факторів. Основні методологічні особливості калькулювання традиційно пов'язані процедурами з локалізації, віднесення, вибору відповідної бази, розподілу і перерозподілу витрат. У сучасних калькуляційних системах спостерігається багатоваріантність розрахунків і відхід від стереотипів у реалізації даних процедур — виділення різних пулів витрат і їх багатоетапний розподіл, концептуальний підхід до вибору баз розподілу, комбінування методів і розвиток гібридного калькулювання.

Таким чином, калькуляційна система трансформується в систему підтримки управління витратами, бізнес-цілями та бізнес-процесами, дозволяє виявити об'єкти, що потребують уваги, залучити до них дії керівництва, і перерозподілити ресурси з максимальною ефективністю. Можливо, що і сам термін «калькуляційна система» стає дещо вузьким для визначення сутності такого комплексу управлінських дій з оцінки та регулювання витрат.

В основі будь-якої з калькуляційних систем лежить співвіднесення витрат з об'єктами і розрахунок собівартості, але при цьому вони неоднорідні та істотно розрізняються за принципом побудови, характером участі у регулюванні витрат і рівнем управління ними.

Частина калькуляційних систем побудована за принципом вибору (обмеження чи розширення) кола витрат, що відносяться до собівартості об'єкта (до них належать, наприклад, системи калькулювання за змінними витратами, з витратами, пов'язаних із за-

безпеченням якості). В основі побудови інших — вибір об'єктів віднесення витрат, інформація про собівартість яких може використовуватися в процесі прийняття рішень — наприклад, функціональне калькулювання собівартості процесів і операцій, атрибутів продукції, брендів, калькулювання за весь час життєвого циклу продукту, на основі ланцюжка цінностей. Деякі системи засновані на тому, яка інформація про витрати — фактична чи нормативна — використовується в якості основи для розрахунку собівартості (нормативний метод). Певні калькуляційні системи засновані на принципі ліквідації надлишкової інформації для управління, їх специфіка пов'язана безпосередньо з організацією виробництва та обліку витрат на виробництво (калькулювання «точно в термін»). І, нарешті, ряд калькуляційних систем націлений на безпосереднє регулювання витрат у процесі їх планування та здійснення (цільове калькулювання, калькуляція на основі постійних удосконалень).

Будь-яка калькуляційна система в першу чергу покликана забезпечити процес управління необхідною інформацією та привернути увагу менеджерів до самих недоліків, їх носіїв і затратоутворюючих чинників. Однак серед наведених вище калькуляційних систем можна виділити такі, які припускають реалізацію не тільки інформаційної функції, а й забезпечення контролю, планування, моніторингу та оперативного регулювання витрат, тобто більш активну і багатфункціональну участь у процесі управління.

Функціональність, гнучкість і настроюваність калькуляційних систем дозволяють розглядати їх у числі найперспективніших інструментів сучасного контролінгу, який у першу чергу покликаний розробляти нові та адаптувати існуючі технології управління, забезпечувати узгодження цілей стратегічного і оперативного рівня, методологічно й інформаційно підтримувати процес прийняття рішень.

Для більш чіткого розуміння сутності, можливостей застосування та перспектив розвитку калькуляційних систем у контролінгу доцільно розглянути їх класифікацію. Уникаючи термінологічної неточності, слід відзначити, що зазвичай у спеціальній літературі розглядається класифікація для поняття «метод обліку витрат і калькулювання». Поняття калькуляційної системи ширше і класифікації калькуляційних систем, відповідно, можуть відрізнятися від класифікацій методів калькулювання. Однак у

даній статті ми не будемо їх диференціювати; оскільки будь-яка калькуляційна система базується на певному методі, то і класифікації, в цілому, можна вважати симетричними.

Різні автори по-різному класифікують методи калькулювання. Так, О.Д. Каверіна виділяє традиційні і перспективні калькуляційні системи і класифікує їх залежно від ступеня поглинання постійних витрат, від того, фактична чи нормативна інформація лягає в основу розрахунків і від вибору об'єкта калькулювання [3, с. 112]. Заслужує на увагу підхід, запропонований Білоусовою І.А., Чумаченко М.Г., які пропонують методи калькулювання собівартості продукції розглядати у два етапи — збільшена класифікація за напрямками і деталізована, з урахуванням особливостей об'єктів обліку витрат. На першому етапі методи виділяються за підходом до основ калькулювання, за ступенем оперативності виявлення витрат, за повнотою витрат. Другий етап передбачає подальше виділення методу залежно від специфіки обліку витрат — позамовний, попередільний, попроцесний та ін. Крім того, автори виділяють спеціальні методи калькулювання, що доповнюють традиційні — такі як кайзен-костинг, таргет-костинг, точно в термін, «тариф-час-машина» та ін. [4, с. 6—7].

З огляду на особливості калькуляційних систем, як елемента контролінгу, їх багатоплановість і багатофункціональність, широкі трактування об'єкта калькулювання, можна виділити такі класифікаційні ознаки для їх систематизації.

1) за рівнем управління калькуляційні системи можуть бути стратегічного і оперативного рівня;

2) за цільовою орієнтацією можна виділити системи, призначені тільки для розрахунку собівартості і для регулювання витрат (до їх здійснення чи в процесі їх здійснення);

3) за видом об'єкта калькулювання — системи калькулювання собівартості продукту чи собівартості іншого об'єкта (діяльності, сегмента, підрозділу, функцій, атрибутів чи характеристик та ін.);

4) за ступенем універсальності — системи загального характеру, що використовуються як базові, і системи специфічного характеру, що застосовуються як доповнення до основних (такі, як цільове калькулювання, кайзен-костинг, калькулювання за останньою операцією, калькулювання життєвого циклу, на основі ланцюжка цінностей та ін.);

5) за повнотою охоплення витрат, що відносяться до собівартості калькульованого об'єкта — системи, що включають до собівартості всі витрати, співвідносні з об'єктом (облік повних витрат) і включають у собівартість тільки окремі види витрат (наприклад, тільки змінні чи тільки релевантні);

6) за характером інформації про витрати, що включаються до собівартості — системи калькулювання фактичних витрат, нормативних витрат, змішані (нормальне калькулювання), планових витрат або прогнозних витрат (наприклад, цільова калькуляція);

7) за концепцією локалізації та віднесення витрат на продукт (ступеня ітеративності розподілу непрямих витрат) — одноступінчасті системи і багатоступінчасті (наприклад, калькулювання на основі діяльності);

8) за тимчасовою орієнтацією можна виділити системи, орієнтовані на минулі події, на справжні події, що відбуваються в процесі здійснення витрат і на майбутні події;

9) за стандартністю схеми обліку на рахунках можна розрізняти стандартні і нестандартні схеми (наприклад, такі, як калькулювання точно в термін);

10) системи калькулювання собівартості продуктів також класифікуються залежно від вибору об'єкта нагромадження витрат в обліку (те, що традиційно у вітчизняній спеціальній літературі називається метод обліку витрат і калькулювання собівартості — позамовний, попередільний, попроцесний та ін.)

Визначення виду тієї чи тієї калькуляційної системи відповідно до даних класифікаційних ознак доцільно здійснювати за трьома рівнями (табл. 1).

Таблиця 1

**ТРИ РІВНЯ ОЗНАК КЛАСИФІКАЦІЇ КАЛЬКУЛЯЦІЙНИХ СИСТЕМ,
ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ В КОНТРОЛІНГУ**

І рівень класифікаційних ознак для класифікації калькуляційних систем			
Рівень управління	Об'єкт калькулювання	Мета калькулювання	Ступінь універсальності
<ul style="list-style-type: none"> ▪ оперативний ▪ стратегічний 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ продукт ▪ інший об'єкт 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ розрахунок собівартості ▪ регулювання витрат 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ загальні (базові) ▪ специфічні

Закінчення табл. 1

II рівень класифікаційних ознак для класифікації калькуляційних систем				
Ступінь охоплення витрат	Характер інформації про витрати	Ступінчастість віднесення витрат на об'єкт	Часова орієнтація	Стандартність схеми обліку на рахунках
<ul style="list-style-type: none"> ▪ повністю ▪ частково 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ фактична ▪ нормативна ▪ планова ▪ прогнозна 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ одноступінчасті ▪ багаступінчасті 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ на минуле ▪ на сучасне ▪ на майбутнє 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ стандартні ▪ нестандартні
III рівень класифікаційних ознак для класифікації калькуляційних систем (Для систем калькулювання собівартості продукту)				
Об'єкт нагромадження витрат в обліку				
▪ замовлення	▪ процес	▪ переділ	▪ виріб	▪ інший

Ефективна організація контролінгу передбачає моделювання та вибір калькуляційних систем, що забезпечують досягнення поставлених цілей. Цей процес передбачає, в першу чергу, аналіз калькуляційних систем, що використовуються на підприємстві, їх функціонального призначення, ролі і ступеня ефективності функціонування. Надалі доцільно планування та реалізація комплексу заходів з реформування існуючих і впровадження нових калькуляційних систем.

Висновки. Калькуляційні системи — є гнучким і перспективним елементом контролінгу, що динамічно розвивається. При цьому вони забезпечують вирішення завдань як стратегічного, так і оперативного характеру, дозволяють інтегрувати функції управління витратами, і не тільки забезпечувати інформацією процес управління, а й виступати засобом регулювання витрат, процесів і факторів, що їх формують. Калькуляційні системи не є взаємовиключними, можуть комбінуватися і доповнювати одна одну і розвиток теорії і практики контролінгу витрат, зокрема, передбачають моделювання багаторівневих, комплексних і гібридних систем калькулювання.

Література

1. Фалько С.Г. Контролінг: миссия, современное состояние и перспективы развития. // Формування ринкової економіки: Зб. наукових праць. Спец. вип., присвяч. Між нар. наук.-практ. конф. «Контролінг у бізнесі: теорія і практика». — К.: КНЕУ, 2008. — 512 с.

2. *Голов С.Ф.* Управлінський облік. Підручник / С.Ф. Голов. — К.: Лібра, 2003. — 704 с.

3. *Каверина О.Д.* Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 352 с.

4. *Белоусова И., Чумаченко Н.* Проблемы учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции в промышленности // Бухгалтерский учет и аудит. — 2009. — № 4. — С. 3—10.

Статтю подано до редакції 20.03.2012 р.

УДК 65.012.8

Л. В. Гнилицька, канд. екон. наук,
доц. кафедри обліку підприємницької діяльності,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

ВПЛИВ ПРОФЕСІЙНИХ РИЗИКІВ БУХГАЛТЕРА НА СТАН ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

АНОТАЦІЯ. Стаття присвячена дослідженню організаційних аспектів бухгалтерського обліку (в частині роботи облікового персоналу) та обґрунтуванню доцільності інтеграції в облікову систему спеціальних методів перевірки, властивих економічній безпеці, як інструментів упередження виникнення професійних ризиків бухгалтера.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: економічна безпека, облікова система, професійний ризик бухгалтера, креативний облік.

АННОТАЦИЯ. Статья посвящена исследованию организационных аспектов бухгалтерского учета (в части работы учетного персонала) и обоснованию целесообразности интеграции в учетную систему специальных методов проверки, свойственных экономической безопасности, как инструментов упреждения профессиональных рисков бухгалтера.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: экономическая безопасность, учетная система, профессиональный риск бухгалтера, креативный учет.

ANNOTATION. The article is devoted to the organizational aspects of accounting (as part of the accounting staff) and the rationale of integration into the accounting system specific test methods, typical of economic security, as instruments of pre-emption of professional risks accountant.

KEY WORDS: economic security, accounting system, the professional accountant's risk, creative accounting.