

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

Автором розглянуто методику управління витратами підприємства, запропоновано оптимальний варіант організації обліку та аналізу витрат.

Автором рассмотренная методика управления расходами предприятия, предложен оптимальный вариант организации учета и анализа расходов.

The author considers a technique of management by enterprise expenses, the optimum variant of the organization of the account and the analysis of expenses are offered

Ключові слова: внутрішньогосподарський облік; управлінський облік; обліково-управлінська система; управлінське планування; управлінський аналіз.

Зростання конкуренції серед виробничих підприємств на внутрішньому та зовнішньому ринках дає поштовх до безперервного аналізу витрат та пошуків шляхів їх зниження та оптимізації. Основним завданням і метою діяльності кожного суб'єкта господарювання є одержання максимального чистого прибутку за відповідний звітний період.

Сьогодення створює такі умови ринкової економіки, які вимагають від суб'єктів господарювання оперативного пошуку шляхів підвищення оптимізації витрат та їх дотримання, а саме за мінімальної кількості витрат виготовляти максимально якісну продукцію. Ефективність підтримання оптимізації витрат забезпечується завдяки поглибленому їх аналізу, виходячи з облікових даних. А отже, чітко визначається і досліджується взаємозв'язок між етапами управління підприємством: плануванням, обліком, аналізом та контролем.

Різноманітні питання управління витратами розглядаються в роботах як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, зокрема С.Ф.Голови, А.С.Ільченко, О.І.Горобець, А.С.Курамшіної, О.І.Тимкова.

Проблеми обліку та аналізу витрат досліджували багато вітчизняних та зарубіжних учених, але невирішеними залишилися питання визначення принципу організації ведення обліку з метою ефективного управління витратами.

Завданням цієї статті є обґрунтування альтернативного та оптимального процесу оптимізації обліку та аналізу витрат. Дослідження проведено на прикладі витрат на відрядження, що дасть змогу чітко визначити послідовність дій. Але це не вказує на те, що дане дослідження вузького цільового напрямку, оскільки прямий чи опосередкований вплив всіх витрат на обсяг чистого прибутку вказує, що досліджена методика ефективна для обліку та аналізу усіх їх видів.

Проведення аналітичної роботи всередині підприємства, частіше за все, складається з двох етапів: перший етап передбачає використання офіційної

звітності, другий побудований на використанні даних управлінського обліку, завданням якого є побудова зведених аналітичних таблиць на основі бухгалтерської інформації та надання висновків.

Поділ обліку на фінансовий і управлінський в Україні почався після прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996-XIV, в якому бухгалтерський облік визначається як процес виявлення, виміру, реєстрації, накопичення, узагальнення, збереження та передавання інформації щодо діяльності підприємства внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень.

Згідно з цим визначенням, внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це сукупність процесів обробки, аналізу та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів, що забезпечить ефективність прийняття управлінських рішень. Отже, метою управлінського обліку є забезпечення інформацією внутрішніх користувачів, а саме керівників всіх рівнів управління підприємством – відповідальних за досягнення поставленої мети.

Управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації, що включає в себе відображення даних загалом по підприємству, а також по кожному окремому структурному і виробничому підрозділу, центрів доходів і витрат. [1]

Управлінський облік як система передбачає збір та обробку даних і в грошовому, і натуральному вимірнику. Це є основною з його переваг, особливо для виробничих підприємств, адже можливість визначення рентабельності як реалізованої, так і виробленої у звітному періоді продукції поглиблює аналіз та спрощує процес прийняття рішень.

Бухгалтерський облік – основа управлінського обліку, це пов'язано з тим, що всі господарські процеси та операції, які відбуваються на підприємстві, відображаються саме в бухгалтерському обліку. Для визначення альтернативних варіантів рішення того чи іншого питання накопичені дані бухгалтерського обліку розглядаються через призму управлінського обліку. Тобто виокремлюються ті питання, які на даний час є найбільш актуальними.

З метою проведення економічної діагностики та прийняття ефективних управлінських рішень для підприємства нами розроблено обліково-управлінську систему, яку схематично відображено на рис. 1.

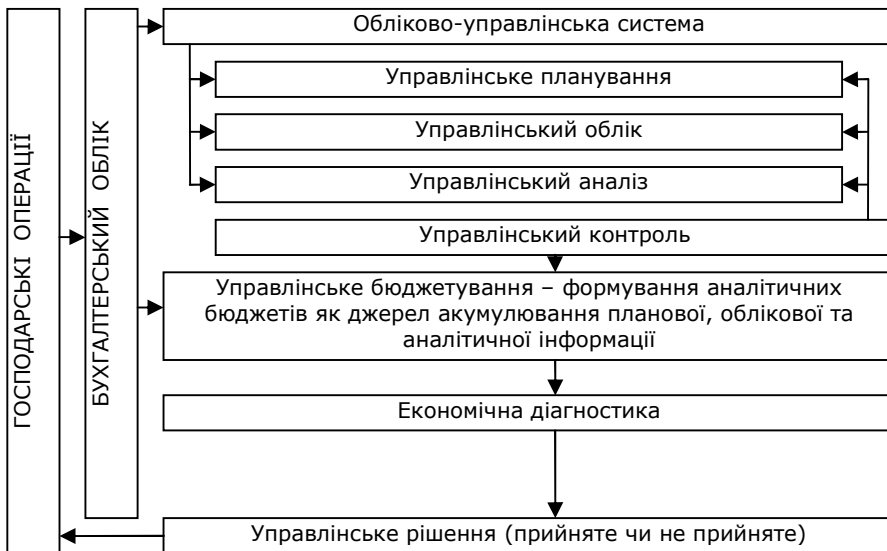


Рис. 1. Обліково-управлінська система та її місце в процесі діяльності підприємства

Застосування даної системи та доведення її дієвості розглянемо на прикладі управління витратами на відрядження. [2]

На кожному підприємстві час від часу виникає необхідність направити працівника у відрядження як у межах України, так і за кордон для вирішення виробничо-господарських питань. При цьому виникають спочатку затрати грошових коштів, потім – витрати. В цій ситуації перед управлінським обліком стоїть завдання – визначити доцільність відрядження певної особи, адже будь-які витрати, в тому числі і витрати на відрядження, впливають на фінансовий результат підприємства.

Згідно з Інструкцією про службові відрядження в межах України та за кордон [3], до складу витрат на відрядження входять: добові, проживання з включенням додаткових послуг, проїзд тощо. Процес управління такими витратами є достатньо складним, а тому потребує безперервного аналізу. Для забезпечення достовірності та оперативності отримання інформації, господарські операції, пов'язані з відрядженнями в межах України, більш ефективно відображати в обліку через систему кореспонденції рахунків, відображену в журналі господарських операцій (табл. 1).

Журнал господарських операцій

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Видано кошти на відрядження в межах України (з розрахункового рахунку на картку)	3722 «Розрахунки з підзвітними особами: відрядження в межах України»	3111 «Розрахунковий рахунок: гривня»
2.	Відповідно до складеного авансового звіту відображено:		3722 «Розрахунки з підзвітними особами: відрядження в межах України»
	- добові	91111 «Загальновиробничі витрати: добові»	
	- проїзд	91112 «Загальновиробничі витрати: проїзд»	
	- проживання	91113 «Загальновиробничі витрати: проживання»	
	- ПДВ	6411 «Розрахунки за податками й платежами: ПДВ»	
3.	Повернуто на розрахунковий рахунок залишок підзвітних коштів	3111 «Розрахунковий рахунок: гривня»	
4.	Видано перевитрату грошових коштів у відрядженні в межах України (з розрахункового рахунку на картку)	3722 «Розрахунки з підзвітними особами: відрядження в межах України»	3111 «Розрахунковий рахунок: гривня»

Тобто, для спрощення процесу аналізу та можливості деталізації інформації нами запропоновано використання субрахунків бухгалтерського обліку витрат. Це стосується не тільки витрат на відрядження в межах України, а й інших витрат – на відрядження за кордон, збутових та інших операційних витрат.

Відображена в таблиці аналітика ведеться деталізовано на кожного працівника підприємства, який перебуває у відрядженні, та формується загалом по підприємству для відображення в Головній книзі.

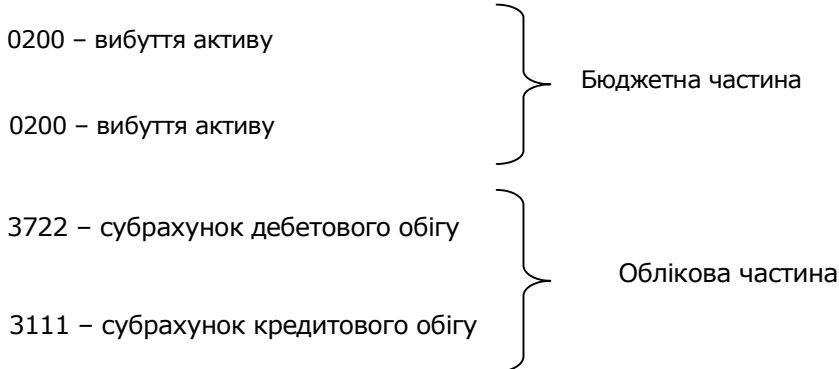
Формування Головної книги в електронному вигляді на основі первинної документації (авансових звітів) забезпечить отримання оперативної та достовірної інформації щодо фактичних витрат на відрядження. Але для встановлення повного зв'язку між етапами управління, до яких входять планування, облік, аналіз та контроль, необхідно автоматизувати планову частину та забезпечити обмін даними: плановими та фактичними для їх порівняння.

Дослідження праць науковців та їх аналітичні висновки вкотре доводять універсальність та ефективність облікової інформації. Для забезпечення правильності узагальнення та порівняння даних на всіх етапах прийняття управлінських рішень виникає необхідність в їх ідентифікації. Враховуючи можливість повної автоматизації процесу управління, підприємствам доцільно використовувати як ідентифікатори коди. Дослідження виявили, що кодифікація є одним із найоптимальніших варіантів серед множини

альтернативних, адже якраз вона дасть можливість деталізувати та узагальнити облікову інформацію.

Зв'язок бюджетно-облікових таблиць, запропонований автором, відображено на рис. 2.

Як коди пропонуємо використовувати субрахунки бухгалтерського обліку. Наприклад, при видачі грошових коштів під звіт код матиме такий вигляд:



А отже, код матиме такий загальний вигляд: 0200.03.37220.31110.

Будь-яку господарську операцію або залишок на рахунку можливо відобразити у вигляді наведеного коду. Але необхідно звернути особливу увагу на застосування субрахунків з метою деталізації облікової інформації.

Проаналізувавши зазначене вище, можна констатувати, що діяльність обліково-управлінської системи є ефективною. Це знаходить своє відображення в оперативній та достовірній інформації, яка необхідна для проведення економічного аналізу та прийняття на основі цього аналізу управлінського рішення.

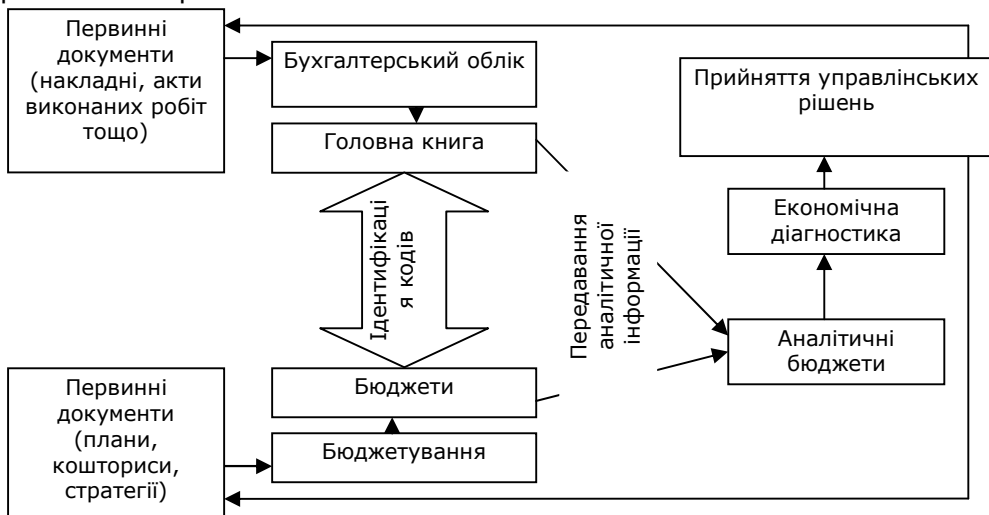


Рис. 2. Зв'язок бюджетно-облікових таблиць

Необхідність виділення кожного етапу діяльності обліково-управлінської системи пояснюється такими процесами (на прикладі витрат на відрядження):

1. **Управлінське планування.** Процес планування витрат на відрядження – один з найскладніших, адже передбачити можливу кількість виїздів працівників підприємства у відрядження в межах України та за кордон з метою забезпечення діяльності підприємства дуже важко. Але формуючи плани та бюджети на фінансовий рік, управлінці прогнозують цей вид витрат. Для цього вони використовують фактичні дані минулих звітних періодів. Отже, облік є джерелом інформації для прийняття управлінських рішень щодо витрат на відрядження під час планування.

На цьому етапі важливу роль відіграє управлінський контроль. Його неорганізованість або повна відсутність може призвести до необґрунтованого завищення чи зниження прогнозованих показників, що робить неможливим отримання достовірної аналітичної інформації. Чинники впливу: суб'єктивізм, низький професійний рівень фахівців, байдужість та ін.

2. **Управлінський облік.** Облік витрат на відрядження є досить складним, адже потребує особливої уваги при роботі з ідентифікацією та формуванням загальноновиробничих, адміністративних, збутових чи інших видів операційних витрат. Систематичне відображення в Головній книзі системи запропонованих бухгалтерських записів витрат дає можливість отримувати оперативну фактичну інформацію та порівнювати її з плановими даними на основі зв'язку бюджетно-облікових таблиць.

Управлінський контроль на цьому етапі відіграє також важливу роль, адже помилкова ідентифікація витрат призведе до хибного аналізу. В результаті чого процес прийняття управлінського рішення ускладнюється та може негативно позначитися на чистому прибутку підприємства.

3. **Управлінський аналіз.** Даний етап забезпечує здійснення порівняльної характеристики, узагальнення планових та облікових даних, на основі яких робляться відповідні висновки. Тобто ефективність прийняття управлінських рішень залежить від багатьох факторів, а саме: від достовірності інформації, як планової, так і облікової, фінансової і нефінансової, а також від рівня кваліфікації фахівців, які проводять аналіз. Ступінь ефективності прийнятих управлінських рішень знаходить своє відображення в показниках діяльності підприємства.

Як і на перших двох етапах, управлінський контроль є дуже значущим на етапі управлінського аналізу.

Отже, виділення обліково-управлінської системи на підприємстві є ефективним та необхідним, дає змогу отримувати найбільш достовірну інформацію у найоперативніші періоди та приймати управлінські рішення.

Використання запропонованого методу управління витратами має

можливість безперервного контролю їх величини та оптимізації, що в свою чергу, позитивно позначатиметься на всіх етапах діяльності суб'єктів господарювання. Підвищення деталізації інформації на етапах планування та обліку за єдиною методикою допоможе управлінцям та аналітикам всіх рівнів приймати правильні та ефективні рішення за значної економії часу та грошових коштів. А це, відповідно, прискорює процес управління підприємством, дає змогу швидше реагувати на вплив внутрішніх і зовнішніх чинників та вчасно запобігати ризиковій ситуації.

Проведене дослідження доводить, що методи бухгалтерського обліку мають значну практичну та теоретичну цінність. Їх дотримання на етапі планування позитивно позначається на фінансових результатах діяльності суб'єктів господарювання.

Список використаних джерел:

1. Управління витратами: Навч. посібник / М.Г. Грецак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.; За заг. ред. М.Г. Грешака. – К., 2008. - 264 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, із змінами та доповненнями.
3. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затв. наказом Міністерства фінансів України від 13.03.98 р. № 59, із змінами та доповненнями