

*Кірсанова В.В.,**к.е.н.,**доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Одеський національний політехнічний університет**Богачук А.В.,**магістр,**Одеський національний політехнічний університет*

ІНТЕГРАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ

Анотація. У статті розглянуто сутність інтеграції обліку, складові інтегрованої системи обліку витрат, методичні засади використання методів калькулювання витрат.

Ключові слова: інтеграція, система обліку, витрати, собівартість, управління витратами.

Постановка проблеми. В ринкових умовах для забезпечення ефективності господарювання виникає необхідність підвищувати оперативність одержання необхідної інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів. Бухгалтерський облік забезпечує отримання економічної інформації про витрати, яку використовують у функціях управління, а саме під час планування, аналізу, контролювання, регулювання, стимулювання, обґрунтування прийняття рішень щодо стратегічного розвитку та забезпечення фінансово-економічної безпеки. Ключова роль бухгалтерського обліку потребує його певної організації, упорядкування та розвитку його інструментів, що значною мірою впливатиме на управління витратами підприємства.

Вчені та фахівці дискутують щодо форм та методів організації обліку витрат. Деякі з них висловлюють думку про відокремлення фінансового та управлінського обліку, водночас інші наполягають на інтегрованій системі обліку. Необхідність поглиблення теоретичних досліджень і практичних розробок, удосконалення обліку витрат в нових умовах господарювання, а саме їх інтегрованого обліку, зумовили актуальність дослідження та визначили його мету.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку витрат досліджували такі вітчизняні та зарубіжні економісти, як, зокрема, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Н.О. Гура, М.В. Кужельний, Л.Г. Ловінська, Н.М. Малюга, М.Р. Метью, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська, В.В. Палій, І.Б. Садовська, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Е.С. Хендріксен, В.Г. Швець.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте, досі існують проблемні питання, які потребують подальших наукових досліджень та практичного вдосконалення, зокрема проблема застосування системного підходу до обліку витрат і створення на цій основі інтегрованої системи обліку.

Мета статті полягає у визначенні складових побудови інтегрованої системи обліку витрат, а також їх характеристики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Поняття «інтеграція обліку» виникло з початку використання комп'ютерної техніки для проведення економічного аналізу. Вчені трактують це поняття по-різному.

Так, В.В. Палій і Я.В. Соколов бачать у ньому систему економічної інформації, яка формується на даних господарського обліку [1, с. 40; 2]. Подібну думку висловлюють М.Т. Білуха [3, с. 18], а також В.С. Рудницький і Я.А. Гончарук [4].

М.В. Барановський та Є.М. Барановський розглядають «інтеграцію обліку» як удосконалення планової та регулюючої інформації з подальшим аналізом та уніфікацією бухгалтерських, статистичних і оперативних даних [5, с. 122]. С.В. Діордіца характеризує її як інтегровану систему обробки даних, де інформація обробляється за єдиною схемою на основі єдиних для різних завдань вихідних, нормативних і довідкових даних [6, с. 58].

Іншу точку зору висловлює М.М. Белов. На його думку, багато завдань, передбачених відокремленим веденням оперативно-технічного, бухгалтерського і статистичного видів обліку, можна вирішити за допомогою єдиної системи обліку, в яку будуть інтегровані його окремі види [7, с. 45–52].

Г.Г. Кірейцев вважає, що основними напрямками інтеграції обліку є інтеграція бухгалтерського, статистичного та оперативно-технічного обліку. До основних напрямків він також відносить організаційно-методичну інтеграцію на основі створення єдиної економічної служби [8, с. 76–77].

Інші автори, зокрема Я.В. Соколов, вважають, що подібні факти привели до виникнення поняття «інтегральна бухгалтерія» на основі єдиної схеми записів [9, с. 334].

Таким чином, на наш погляд, інтеграцією обліку є створення системи облікової інформації на основі поєднання даних різних видів обліку щодо витрат, при цьому дані одного обліку повинні поєднуватися з даними іншого, не порушуючи загальної методології відображення й обробки даних.

Інтеграцію обліку розглядають по відношенню до всієї системи господарського обліку та окремо бухгалтерського обліку. Інтеграція обліку полягає у поєднанні всіх видів обліку, а також в побудові обліку відповідно до вимог міжнародних та національних стандартів фінансової звітності.

Дослідження стану обліку витрат показує, що на підприємствах необхідно будувати облік витрат за інтегрованою системою, на основі взаємозв'язку інструментів фінансового та управлінського обліку витрат. Так, наприклад, в інтегрованій системі обліку витрати на виробництво у межах фінансового обліку відображаються на рахунку «Виробництво» та деталізуються на його субрахунках відповідно до виробничої структури підприємства, а управлінський облік деталізує дані витрат в розрізі видів продукції, центрів витрат і відповідальності, бізнес-процесів, технологічних операцій тощо залежно від запитів менеджменту підприємства.

Організаційними чинниками, що відображають умови застосування інтегрованої системи обліку витрат, є:

– розвиток обліку на рівні структурних підрозділів підприємства (ступінь аналітичності обліку витрат залежить від деталізації обліку за місцями їх виникнення та центрами відповідальності);

– вимоги до організації оперативного контролю за собівартістю продукції (застосування документування відхилень від чинних норм в ході виробництва дає змогу оперативно виявити причини відхилень, їх винуватців і впливати на них з метою попередження негативних наслідків);

– забезпечення запиту адміністративного персоналу, засновників та акціонерів інформацією для прийняття управлінських рішень (повнота інформації та оперативність її представлення користувачам різних рівнів управління розширюють можливості управлінського впливу на процес формування собівартості продукції; але водночас збільшення ступеня деталізації внутрішньовиробничого обліку, як правило, погіршує контроль за витратами в процесі виробництва продукції) [10, с. 48].

Впровадження інтегрованої системи обліку витрат має організаційну, методичну та технологічну складові, які відображені у табл. 1.

Своєчасність та достовірність обліку витрат залежить від правильного документування витрачених ресурсів підприємства. Доказовість виробничих витрат на підприємствах досягається суцільним та безперервним документуванням всіх господарських операцій, що відбуваються на підприємствах. Документування може здійснюватися як вручну, так і з використанням засобів автоматизації.

Відображення економічної інформації в первинних носіях є юридичним доказом проведених витрат і вихідною передумовою для забезпечення обліку, контролю та аналізу формуванням витрат в розрізі елементів і статей. Нормативним документом, що регламентує порядок відображення записів в обліку на підприємствах всіх форм власності, є «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24 травня 1995 року № 88 [13].

Можливість інтегрованого обліку витрат ґрунтується на використанні єдиної інформаційної системи обліку, яка слу-

жить для прийняття рішень, тому все ширше використовуються автоматизовані системи обробки інформації.

Автоматизація первинного обліку дає змогу забезпечити одноразово зібраною інформацією усі види обліку та автоматичний розподіл первинної інформації між різними видами обліку та іншими функціями управління (рис. 1).

Повна автоматизація обліку витрат, на нашу думку, дасть змогу частково вирішити проблеми, пов'язані з людським чинником в обліку, зменшити трудомісткість створення інформації, отже, виділити час для аналізу отриманої інформації, що відповідає розвитку аналітичних компетентностей облікового персоналу відповідно до кваліфікаційної характеристики підготовки фахівців зі спеціальності «Облік і оподаткування».

Дослідження показують, що організація обліку витрат залежить від поєднання фінансового і управлінського обліку. Система сучасного обліку витрат не може надалі будуватись на заданих технологіях і методах, вона має передбачати комплексний системний підхід.

Сьогодні актуально використовувати зарубіжні системи калькулювання та обліку витрат, адже від правильно обраного методу ведення обліку залежить подальша ефективність управлінських рішень. Налічується безліч систем управління витратами. Кожна з цих систем ефективна під час впровадження її в певних економічних умовах залежно від завдань, які переслідує підприємство («стандарт-костинг», «директ-костинг», «абзорпшен-костинг», «АВС-костинг», «таргет-костинг» та «кайзен-костинг»).

Досить поширеними методами обліку серед названих, що передбачають процес інтеграції, є методи «стандарт-костинг», «директ-костинг» та «абзорпшен-костинг».

Система «директ-костинг» досягла досить високого рівня інтеграції в системі управлінського обліку, калькулюванні собівартості, обліку виробничих витрат та прийнятті ефективних управлінських рішень.

Таблиця 1

Складові інтегрованої системи обліку витрат

Складова інтегрованої системи обліку	Зміст складової
Організаційна	Упорядкування виробничої структури підприємства та структури управління. Визначення мети та завдань впровадження інтегрованої системи. Фіксація функцій та обов'язків, підпорядкування відділів управління та осіб, що задіяні в отриманні, обробці, передачі, збереженні та використанні економічної інформації щодо витрат. Розробка посадових інструкцій працівників бухгалтерії та іншого персоналу, задіяного у зборі та підготовці інформації щодо витрат підприємства.
Методична	Розробка облікової політики підприємства в частині фінансового та управлінського обліку витрат: вибір схеми обліку витрат з використанням різних класів рахунків; структурування робочого плану рахунків відповідно до видів витрат, центрів витрат та відповідальності; вибір методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції; формування складу виробничої та повної собівартості за статтями калькуляції; упорядкування складу накладних витрат, а також їх розподіл на змінні та постійні витрати; вибір бази розподілу накладних витрат тощо. Вибір методів калькулювання на етапі розробки, виробництва продукції, за етапами технологічного процесу. Впровадження системи бюджетування на підприємстві. Налагодження системи внутрішньої звітності: визначення суб'єктів, об'єктів звітності та форматів звіту, термінів звітування. Започаткування контролю витрат: визначення причин та результатів відхилень фактичних витрат від планових (нормативних) показників, розрахунок витрат та прихованих резервів зниження собівартості виробництва та реалізації продукції.
Технологічна	Уніфікація та стандартизація створення первинної документації. Впровадження автоматизованої системи обліку, що відповідає технологічним та організаційним особливостям підприємства. Створення єдиної інформаційної бази даних та бази знань.

Єдиний інтегрований облік

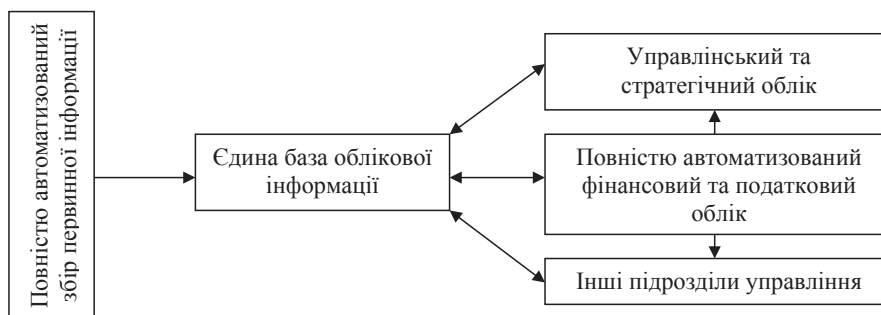


Рис. 1. Схема інформаційних потоків в інтегрованій системі обліку [12]

Основа цього методу полягає в поділі витрат на постійні та змінні залежно від обсягу виробленої продукції або наданих послуг. Вона припускає калькуляції по прямих витратах або по змінних витратах, які включають не тільки прямі, але й змінні непрямі витрати. «Директ-костинг» як система калькулювання є основною для проведення маржинального аналізу, який дає змогу визначати вплив окремих видів продукції на прибутковість виробництва, створювати облікове забезпечення CVP-аналізу, визначення і мінімізацію ризиків щодо продуктової політики підприємства, задовольняє потреби маркетингової служби підприємства у питаннях встановлення цін на нові продукти в умовах конкурентної боротьби, розширює можливості щодо аналізу та управління постійними витратами підприємства.

Використання «директ-костингу» є джерелом інформаційних даних внутрішньої звітності про фінансові результати діяльності, де відображають види витрат, які дадуть змогу оцінити роботу всього підприємства або окремого підрозділу і встановити залежність алгоритму «витрати – прибуток». Необхідно сформувати таку схему системи внутрішньої звітності для підрахунку кінцевого результату, щоб він відповідав кінцевому результату, розрахованому у фінансовому обліку та відображеному на рахунку фінансового результату.

Однак підприємства, що використовують метод «директ-костингу», час від часу будуть стикатися з проблемою неточності розподілу витрат на постійні та змінні. Але з такої ситуації існує розумний вихід, сутність якого полягає в проведенні калькулювання витрат на виробництво товарів та послуг за повними витратами, у визначенні собівартості одиниці продукції за всім асортиментом, що пропонує підприємство, аналізі фактичних витрат на виробництво товарів порівняно з плановими або нормативними показниками. До того ж може виникнути загроза збитковості, якщо підприємство буде зловживати депмінгом, оскільки частина витрат не буде покриватись маржинальним доходом.

Метод «стандарт-костинг» базується на розробленні системи обґрунтованих норм і нормативів витрат, що передбачає наявність як єдиної інформаційної бази даних, так і бази знань, постійне оновлення нормативних чинників, високий рівень оперативності, систематичності виявлення та відповідного аналізу відхилень фактичних витрат з визначенням причин та місць виникнення, відповідальних осіб. Метод дає змогу доповнити дані обліку за «директ-костингом» оперативним контролем та своєчасним вжиттям заходів щодо ліквідування причин відхилень від встановлених нормативів, є засобом стимулювання та заохочення до економії матеріальних та трудових ресурсів. Встановлення оптимальних контрольних термінів

щодо формування інформації про фактичну собівартість дасть змогу підвищити оперативність вжиття заходів з ліквідації ризиків наявності втрат та перевитрат ресурсів.

Суть методу «абзорпшен-костинг» полягає у формуванні системи обліку та калькулювання витрат з умовою, що всі прямі на непрямі витрати будуть залучені до собівартості виробленої продукції. Мається на увазі розподіл витрат між вже реалізованою продукцією та залишками на складі. Метод «абзорпшен-костинг» дасть змогу відмовитись від класифікації витрат, розрахувати повну собівартість виробленого товару та рентабельність окремих видів товарів. Але цей метод дещо ускладнить обліковий та розрахунковий процес віднесення на собівартість витрат, що не пов'язані з виробництвом. Неточне розподілення витрат буде спотворювати реальну ситуацію, що може призвести до прийняття помилкових управлінських рішень: збільшення обсягу випуску нерентабельних товарів або ж зняття з виробництва товарів з високим рівнем рентабельності [15].

Кожен з перерахованих методів має свої переваги та недоліки, тому для прийняття ефективних управлінських рішень варто об'єднати ці методи задля вдалого компонування їх переваг в управлінні витратами, реалізуючи важливе правило управлінського обліку, яке висловили Дж. Фостер та Ч.Т. Хорнгрен: «Різні витрати для різних цілей». Інтегрування інструментів цих методів на етапі виробництва дає змогу уникнути недоліків кожного з них.

Підприємства можуть використовувати й інші моделі інтеграції. Значних результатів в системі управління витратами дають змогу досягти три види методів управлінського обліку: «таргет-костинг», «АВС-костинг» (Activity-based costing) та «кайзен-костинг», які доцільно використовувати на етапі планування та проектування випуску нового продукту.

Сучасний «таргет-костинг» започаткував своє існування в Японії в середині ХХ століття. Цей метод використовується у 80% великих компаній Японії, котрі досягли високої якості вироблених товарів і рентабельності.

Сутність цього методу полягає у визначенні оптимальних для споживача ціни, характеристик та дизайну для подальшої розробки товару, отримання прибутку запланованого рівня. Тобто цей метод базується на попередній оцінці вподобань споживачів на всіх сегментах ринку, а цільова собівартість є результатом різниці ціни та прибутку.

В Україні ця концепція також може бути запроваджена, але лише за умови налагодженої взаємодії між усіма підрозділами та персоналом підприємства. Адже незбалансованість колективу, відсутність корпоративної культури, суперництво

менеджерів є саме тими причинами, що прирікають метод «таргет-костингу» на фіаско. На вирішення цієї проблеми спрямована організаційна складова інтегрованого обліку.

Метод «кайзен-костинг» також бере свій початок в Японії у 1985 році. Сутність цього методу полягає в поступовому зниженні витрат ще на етапі виробництва товарів. Така система набула важливої форми інструмента, що приводить до зниження собівартості виготовленої продукції, та відноситься до загального інструментарію систем управління витратами підприємства. Система обліку «кайзен-костингу» успішно інтегрується з системою «таргет-костингу» та «ABC-костингу».

Систему обліку «ABC-костингу» сьогодні розуміють як систему обліку витрат за видами діяльності. Цей метод вийшов за рамки простого обліку витрат та трансформувався в дієву систему управління витратами на підприємстві. Він дає чітку відповідь на низку питань, які постають перед керівництвом під час прийняття управлінських рішень.

Відмінними рисами цього методу є розподілення витрат за низкою операцій, в процесі яких виникають витрати, та визначення носія витрат для кожного конкретного виду діяльності.

Цей метод дає змогу точно визначити виробничі витрати, контролювати обсяг та причини виникнення витрат, ефективно керувати витратами та прибутком на рівні технологічних операцій. Завдяки цьому методу підприємство ґрунтовно встановить собівартість вироблених товарів та послуг, існуватиме можливість встановлення переліку технологічних процесів, які не є ефективними, морально застаріли та потребують інноваційних змін. Використання «ABC-костингу» надає облікове забезпечення, обґрунтування більш дієвих методів виробництва, встановлення видів продукції, які мають низкий рівень рентабельності, з метою належних змін або усунення їх з програми виробництва.

Як показує практика, проникнення інформації від однієї системи («таргет-костинг») в іншу («кайзен-костинг») і по функціям («ABC-костинг») дає змогу підприємствам організувати та постійно здійснювати політику зниження собівартості для досягнення їх цільових параметрів, приймати рішення з ефективного інвестування фінансових ресурсів в нові продукти, пов'язати між собою різноспрямовані дії спеціалістів, залучених у виробничий процес, і спільними зусиллями досягати успішних результатів підприємницької діяльності.

Висновки. Отже, інтеграцією обліку є створення системи облікової інформації на основі поєднання даних різних видів обліку щодо витрат, при цьому дані одного обліку повинні поєднуватися з даними іншого, не порушуючи загальної методології відображення й обробки даних. Вона досягається через включення аналітичних рахунків управлінського обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку. В сучасних умовах ринкових відносин роль організації інтегрованої системи обліку витрат значно зростає, вона має передбачати комплексний системний підхід. Лише на основі такого підходу може існувати система обліку витрат, здатна забезпечити вирішення економічних проблем, можливості виявлення додаткових резервів оптимізації витрат підприємств.

Як показує практика, нині в Україні найчастіше використовуються методи «стандарт-костингу», «директ-костингу» та «абзорпшен-костингу», які використовуються здебільшого для регулювання витрат, тоді як інтегрована система «таргет-кайзен-ABC-костингу» служить для зниження витрат до рівня цільових. Така система буде більш доречною для використання в галузі стратегічного планування та управління витратами.

На основі всього раніше описаного можна зробити висновок, що найбільш ефективною буде комбінована система методів для ефективного управління витратами. Але вибір тієї чи іншої інтегрованої системи обліку повністю базується на індивідуальності діяльності підприємства, його галузевих особливостях, масштабах діяльності.

Література:

1. Диордица С.В. Учет и анализ затрат на производство при машинной обработке информации / С.В. Диордица. – М.: Статистика, 2008. – 543 с.
2. Палий В.Ф. Концепция развития бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 5. – С. 56–61.
3. Білуха М.Т. Теоретичні та методологічні засади електронного обліку господарської діяльності / М.Т. Білуха, Т.Ю. Микитенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 15–24.
4. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
5. Кірейцев Г.Г. Фінанси підприємств: [навчальний посібник] / Г.Г. Кірейцев. – 2-ге вид. перероб та доп. – К.: ЦУЛ, 2006. – 272 с.
6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Барановский Н.В. Система экономической информации в сельском хозяйстве: [учеб. пособие] / Н.В. Барановский, Е.Н. Барановский. – М.: Статистика, 2012. – 207 с.
8. Крупка Я.Д. Облікові системи та інтеграція в умовах повністю автоматизованої обробки інформації / Я.Д. Крупка, В.В. Муравський // Вісник національного технічного університету «ХПІ». – 2014. – Вып. 54. – С. 75–82.
9. Інструментальні засоби управління: [навч. посібник] / [М.М. Белов, Ю.І. Проценко, П.В. Чаленко]. – К.: Либідь, 2008. – 248 с.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: [учебное пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
11. Бородкін О.О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О.О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2. – С. 45–53.
12. Гончарук Я.А. Аудит: [навч. посіб.] / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
13. Досій Т.І. Організації інтегрованого обліку витрат на виробництво / Т.І. Досій // Вісник Львівської комерційної академії. – 2013. – Вып. 34. – С. 130–134.
14. Фольмут, Х.Й. Инструменты контролинга от А до Я / Х.Й. Фольмут; пер. с нидер. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 389 с.
15. Осадча Г.Г. Калькуляція собівартості в системі «директ-костинг» та в системі повного розподілу витрат на виробі («абзорпшен-костинг») / Г.Г. Осадча, А.В. Степанюк // Науковий вісник Ужгородського університету. Економіка. – 2015. – Вып. 45. – С. 246–249.

Кирсанова В.В., Богачук А.В. Інтеграція системи учета затрат

Анотація. В статті розглянуті сутність інтеграції учета, составляющие интегрированной системы учета затрат, методические основы использования методов калькулирования затрат.

Ключевые слова: интеграция, система учета, расходы, себестоимость, управление затратами.

Kirsanova V.V., Bohachuk A.V. Integration of the cost accounting system

Summary. The article deals with the essence of integration of accounting, components of an integrated cost accounting system, and methodical principles of the use of cost calculation methods.

Keywords: integration, accounting system, cost, cost value, cost management.