

*к.е.н., доцент Безверхня Ю.В.  
доцент кафедри обліку і оподаткування  
Таврійський державний агротехнологічний університет  
E-mail: yuliia.bezverkhnia@tsatu.edu.ua*

## **ПЕРСПЕКТИВНІ НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ**

Для прийняття ефективних управлінських рішень керівництву господарюючого суб'єкта необхідно мати всю сукупність відомостей про те, що відбувається всередині цього процесу. Усвідомлюючи цю необхідність, у першій половині двадцятого століття у найбільш прогресивних країнах була розроблена система управлінського обліку.

Спочатку управлінський облік концентрував свою увагу на поточному управлінні витратами, що проявилось у створенні різних систем калькуляції собівартості, але наприкінці двадцятого століття почали з'являтися нові методики управлінського обліку. У цей час спостерігається доповнення існуючих систем калькуляції з метою виправлення помилок і покриття їх недоліків, а також акцентування уваги управлінського обліку на стратегічному плануванні.

До сучасних систем калькуляції можна віднести наступні системи [1]:

- ABC-костинг («метод ABC», activity-based costing);
- таргет-костинг (target costing);
- кайзен-костинг (kaizen costing);
- калькулювання по останній операції (just in time, JIT);
- калькулювання по стадіях життєвого циклу;
- загальне управління якістю (total quality management, TQM);
- управлінський облік по теорії обмежень (theory of constraints, TOC) і ін.

Різноманітність продукції, що випускається, спад частки прямих трудових витрат внаслідок автоматизації виробничих і облікових процесів стали

передумовами появи методу обліку витрат за функціями, або ABC-костинг. Принципова відмінність ABC-костингу від інших методів обліку витрат і калькуляції полягає у порядку розподілу накладних витрат [2, с.211].

Алгоритм його побудови виглядає у такий спосіб:

1) бізнес організації ділиться на основні види діяльності, чим складніше бізнес організації, тим більше число функцій буде виділено. Накладні витрати організації ідентифікуються з виділеними видами діяльності;

2) кожному виду діяльності приписується власний носій витрат, оцінюваний у відповідних одиницях виміру;

3) оцінюється вартість одиниці носія витрат шляхом розподілу суми накладних витрат за кожною операцією на кількісне значення відповідного носія витрат;

4) собівартість продукції (робіт, послуг) визначається, як добуток вартості одиниці носія витрат на їхню кількість за тими видами діяльності, виконання яких необхідно для виготовлення продукції (робіт, послуг).

ABC-костинг дозволяє: планувати економію витрат, ефективно прогнозувати й управляти витратами, формувати систему мотивації для оптимізації витрат. До недоліків методу можна віднести більші витрати часу та сил для навчання персоналу, збору даних, інформаційна завантаженість компаній, досить складно застосовувати на підприємствах із тривалим виробничим циклом.

Таргет-костинг – це метод управління собівартістю продукції, сутність якого полягає у зниженні собівартості продукції на всьому виробничому циклі за рахунок застосування виробничих, інженерних, наукових досліджень і розробок. Основна ідея такого методу управління витратами полягає у тому, що виріб потрібно продавати за ціною, яка не перевищує ринкову. Отже, визначення собівартості майбутньої продукції починається із встановлення ціни на неї, тобто цільова собівартість (максимально припустиме значення собівартості, що прийнятне до ринкових умов) одиниці продукції визначається як різниця між цільовою ціною та прибутком. Для досягнення цільової собівартості

проводиться аналіз продукту з метою виділення ознак, що вимагають удосконалення [3].

Перевагами даного методу є: можливість установити ціну на потрібному рівні, враховуються інтереси як виробника, так і покупця, низька ймовірність завищення ціни на товари. Недоліком є те, що результат застосування таргет-костингу багато в чому залежить від галузі, у якій працює підприємство.

Мета кайзен-костингу – вдосконалення діяльності компанії або її окремих підрозділів за допомогою внутрішніх резервів, без залучення великих інвестицій ззовні, тобто зниження витрат до деякого цільового рівня. Цей метод являє собою інструмент зниження витрат, дозволяє досягти цільової собівартості, забезпечує рентабельність виробництва, допомагає запобігти виробництву нерентабельної продукції. Недоліком даного методу є те, що до уваги береться обмежене коло витрат на виробництво [3].

При використанні методу Jit або калькуляції по останній операції передбачається послідовна організація виробничого процесу, скорочення браку та часу виробництва, забезпечення своєчасної доставки матеріалів і мінімізація запасів. Відсутність запасів призводить до того, що проблеми вибору способів оцінки потоку витрат або методів калькуляції стають неважливими – усі виробничі витрати облікового періоду перетікають у собівартість проданої продукції. Недоліком даного методу є те, що при організації виробництва робітники виробничих ліній, які зайняті випуском продукції зобов'язані виконувати також технічне обслуговування, ремонт і налагоджувальні роботи, які при традиційних умовах здійснюються іншими робітниками та належать до категорії непрямих витрат [4].

У цей час впровадження сучасних технологій у виробництво дозволяє значно скорочувати життєвий цикл продукції, що найчастіше дозволяє підприємствам одержувати більшу частину прибутку. У зв'язку з цим актуальним є питання про управління витратами на різних стадіях життєвого циклу продукту. Кожна стадія життєвого циклу характеризується певною структурою витрат, наприклад, на стадії реалізації товару виробник несе витрати

на здійснення транспортних операцій, забезпечення збереження продукції і її експлуатаційних характеристик при транспортуванні та реалізації, проведення маркетингових досліджень. Таким чином, витрати на продукт визначаються структурою економічного життєвого циклу продукту, його тривалістю, об'ємними і якісними показниками [1].

Застосування даного методу дозволяє: визначити вартість продукту на кожному етапі життєвого циклу, знизити виробничі витрати, строки розробки, знизити витрати на експлуатацію. Недоліком застосування методу є те, що точність прогнозу витрат можлива тільки у випадку добре поставленої системи обліку витрат і планування.

Загальне управління якістю – це система управління підприємством, націлена на якість, заснована на участі всіх його членів і спрямована на досягнення довгострокового успіху шляхом задоволення вимог споживача й одержання вигоди для членів підприємства та суспільства загалом. Розв'язок проблеми якості визначається людським фактором, тобто відношенням людей до справи та відношенням керівників до персоналу. Головним завданням керівництва є ініціювання творчого потенціалу працівників у певному напрямку. Для підприємства, що використовує підхід загального управління якістю, характерними ознаками є наявність корпоративної культури, демократичний стиль керівництва. Концепція ставить якість у центр усієї виробничої діяльності, що визначає задоволення вимог споживача та, як наслідок, поліпшення економічного та соціального стану підприємства.

Застосування даного методу забезпечує більш високу продуктивність, підвищення морального стану колективу, зменшення витрат і зростання довіри замовника, популяризацію та підвищення статусу компанії у суспільстві. Недоліком даного методу є обмеженість сфери дії, відсутність орієнтації на споживача [5, с.46].

Теорія обмежень (ТОС) у цілому пропонує концентрувати ресурси компанії тільки на ключових моментах – обмеженнях системи, на тому, що стримує систему від реалізації її максимального потенціалу. При такому підході

досягається швидкий, ефективний і наочний результат. Теорія обмежень заснована на трьох вихідних умовах: у системі усе пов'язане причинно-наслідковими зв'язками, за рахунок чого можливо виявити кореневу проблему; існуючі конфлікти в системах, які дозволяють взаємовигідні розв'язки; опору змінам, які проявляються у нерозумінні вигід змін. Для реалізації проектів і здійснення виробництва встановлюються наступні первинні показники: виконання проекту в строк відповідно до дати здачі проекту, виконання проекту без перевищення бюджету й урізання специфікацій [6, с.48].

ТОС відкидає концепцію рознесення постійних витрат, прямих і непрямих витрат, розподіляє фактично витрачені гроші між повністю змінними витратами (ППЗ) і операційні витрати (ОЗ). ППЗ – це вартість сировини, компонентів і покупних послуг, що прямо пов'язані з виробництвом продукції, яку передбачається продати, або вартість продукції, закупленої з метою перепродажу. ОЗ – усі гроші, які система витрачає, щоб перетворити інвестиції у прибуток.

На підставі усього вище сказаного, можна зробити висновок, що новітні системи управлінського обліку – це свого роду рекомендації не стільки з обліку, скільки з управління витратами.

На нашу думку, найбільш універсальною системою управлінського обліку є облік по теорії обмежень, оскільки він не має обмежень по сферах застосування. Впровадження ТОС на вітчизняних підприємствах разом з діючими традиційними системами управлінського обліку дозволить досягти комбінації якісного обліку й управління витратами.

Системи управлінського обліку безупинно розвиваються й удосконалюються. Зараз в основному застосовуються традиційні системи управлінського обліку, але витрати необхідно не тільки обліковувати, але й грамотно ними управляти для досягнення цілей підприємства. З розвитком економічних умов будуть змінюватися потреби суб'єктів і у зв'язку із цим очікується більш широке використання новітніх систем управлінського обліку.

### Список використаної літератури

1. Ступина А.А., Новейшие системы управленческого учета / А.А.Ступина, П.А.Желткевич, Е.Ф.Карабицина, В.А.Гальцова, У.А. Александрова // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – № 2. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.science-education.ru/ru/article/view?id=12407>
2. Arena M. ABC, Balanced Scorecard, EVA™ : an empirical study on the adoption of innovative management accounting techniques / M. Arena, G. Azzone. // International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation. - 2005. - № 3. - Volume 2. - P. 206-225.
3. Пузыня Т.А. Таргет-костинг и кайзен-костинг – инновационные концепции отечественного бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / Т.А. Пузыня // Современные научные исследования и инновации. - 2012. - № 7. Режим доступа: <http://web.snauka.ru/issues/2012/07/15988>
4. Schonberger Richard J., Some Observations on the Advantages and Implementation of Justintime Production Systems, Journal of Operations Management 3, no. 1 (November 1982).
5. Плетнева. Н. П. ИСО 9001 – 2000: Новый подход к созданию системы менеджмента качества / Н. П. Плетнева // Стандарты и качество.– 2011.– № 8.– С.46.
6. Козлова В. Опыт ТОС на украинском рынке / В. Козлова // Управление компанией. – 2007. – № 10. – С. 46-50.