

## Обліково-аналітична модель управління витратами

**Анотація.** Становлення ринкових відносин в Україні, комплексне реформування обліку та аудиту посилює вимоги до змісту та якості економічної інформації для обґрунтування управлінських рішень. Актуальною постала проблема побудови адекватної моделі інформаційного забезпечення процесу управління витратами підприємства. Автором уточнено зміст обліково-аналітичної моделі управління витратами.

**Ключові слова:** інформаційні потоки, облікова інформаційна система, управлінський облік, обґрунтування управлінських рішень.

**Вступ.** Стрімкий розвиток ринкових відносин на фоні ґрунтовних трансформаційних процесів політичного життя України вимагає від сучасного керівництва чіткого розуміння механізму гнучкого управління підприємством. Управлінський облік забезпечує можливість керувати діяльністю за допомогою системи аналітичних показників. Втім пов'язати процес формування облікової інформації та механізм її використання для обґрунтування управлінського рішення у повній мірі дозволяє побудова економічної моделі.

Моделювання та розробка економічної моделі управління є предметом досліджень багатьох вчених (Голова С.Ф., Соколова Я.В., Чумаченка М.Г., Корольова О.М., Нападівської Л.В., Нарібаєва К.М., інших) [1; 2; 3, с. 246-250]. В основу одного із сучасних напрямів наукового дослідження покладено вивчення процесу моделювання системи бухгалтерського обліку як у цілому [4, 5, 6], так і окремих ділянок обліку [7, 8]. Моделювання сприяє удосконаленню методики обліку, оскільки на моделях можна краще вивчити взаємозв'язки між окремими елементами системи обліку, знайти й описати невідомі раніше зв'язки, закономірності, нові шляхи його розвитку [9, с. 23].

Різноманіття джерел, форм надання, способів отримання економічної інформації, технологій її використання та зберігання зумовило потребу в удосконаленні навичок керування ресурсами облікової інформаційної системи управління витратами. А у теоретико-методологічному аспекті обґрунтувало необхідність дослідження змісту сучасної облікової інформаційної системи управління витратами. Зокрема дискусійним залишається питання співвідношення обліку та процедур економічного обґрунтування управлінських рішень з оптимізації витрат.

**Постановка завдання.** Мета даної статті – визначити зміст обліково-аналітичної моделі управління витратами. Для реалізації поставленої мети було використано методи діалектичного пізнання, індукції, дедукції, інформаційного моделювання, графічного зображення, а також причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод.

**Результати.** Розгляд концепції інформаційного забезпечення системи управління витратами ґрунтується на чіткому розмежуванні понять інформація, інформаційні потоки, система інформаційного забезпечення.

У широкому сенсі інформація розглядається як відомості про оточуючий світ та процеси, які в ньому відбуваються, що сприймаються людиною або спеціальним пристроєм [10, с.253]. Фінансова діяльність виробничого підприємства забезпечується

передусім економічною інформацією, яка представлена окремими підвидами за різними напрямками класифікації [11, с. 14].

Виробництво хліба та хлібобулочних виробів є ресурсомістким. Обробка економічної інформації лежить в основі процесу управління матеріальними, фінансовими, трудовими потоками. Інформаційні потоки є специфічним об'єктом, ефективне управління якими потребує розробки самостійної інформаційної системи. Управління матеріальними та пов'язаними з ними інформаційними та фінансовими потоками є предметом вивчення логістики.

Концепція логістичного підходу до управління матеріальними, фінансовими потоками у хлібопеченні дозволяє стверджувати: на кожному етапі безперервного руху матеріального та фінансового потоків формується система показників, що підлягає обов'язковому обліку та контролю. Напрями руху інформаційних потоків вказують, що система очікуваних показників повинна бути узгодженою між усіма суб'єктами споживання.

Сучасними науковцями виділено такі види економічних моделей: економіко-організаційні, економіко-математичні, обліково-економічні, функціональні, структурні [12, с. 163]. Погоджуючись у цілому із наведеною класифікацією, вважаємо, що модель інформаційного забезпечення управління витратами у більшій мірі повинна характеризувати тісний зв'язок обліку як процесу збору, реєстрації фактів фінансово-господарської діяльності та аналітичного обґрунтування управлінського рішення в умовах альтернатив та невизначеності. Такому уточненню відповідає визначення обліково-аналітичної моделі управління витратами.

При розробці моделі виникає низка питань організаційного та аналітичного характеру, розв'язання яких повинне забезпечити відповідність майбутньої моделі потребам управління витратами.

Узагальнюючи теоретико-методологічні аспекти побудови обліку витрат на підприємствах, на рис. 1 нами уточнено зміст обліково-аналітичної моделі інформаційної системи управління витратами. Наведена модель включає п'ять блоків:

- I – вимір господарських операцій (блоки А1-А5);
- II – застосування концепції фінансового обліку (блоки В1-В4);
- III – застосування концепції управлінського обліку (блоки С1-С5);
- IV – комунікації інформації фінансового обліку (D1- D6);
- V – комунікації інформації управлінського обліку (E1- E9).

Перший блок є єдиним для фінансового і управлінського обліку. Він передбачає обов'язкове первинне документування всіх господарських операцій з формування витрат (А1-А3) та їх бухгалтерську обробку (А4). Форма, кількість швидкість здійснення облікових процедур прямо залежить від рівня інформаційного, методологічного та технічного забезпечення (А5).

Другий блок за призначенням є моделлю фінансового обліку. Зв'язок фінансового та управлінського обліку забезпечує етап формування звітів відповідальних осіб (В1). Зміст і форма звітів повинна враховувати концепцію як фінансового, так і управлінського обліку (В2, С1). Це забезпечує обґрунтування критеріїв вибору облікової інформації (С2) для здійснення процедур фінансового обліку відповідно до облікової політики підприємства (В3) та формування показників внутрішньоуправлінської звітності (С3). Виконання процедур фінансового обліку формує банк даних фінансового обліку (В4).

Другий та третій блоки переплетені між собою, що демонструє тісний взаємозв'язок концепцій фінансового і управлінського обліку. Формування показників внутрішньоуправлінської звітності (С3) здійснюється відповідно до моделі управління, що застосовуватиметься (С4). Обрана модель зумовлена, як правило, спектром моделей

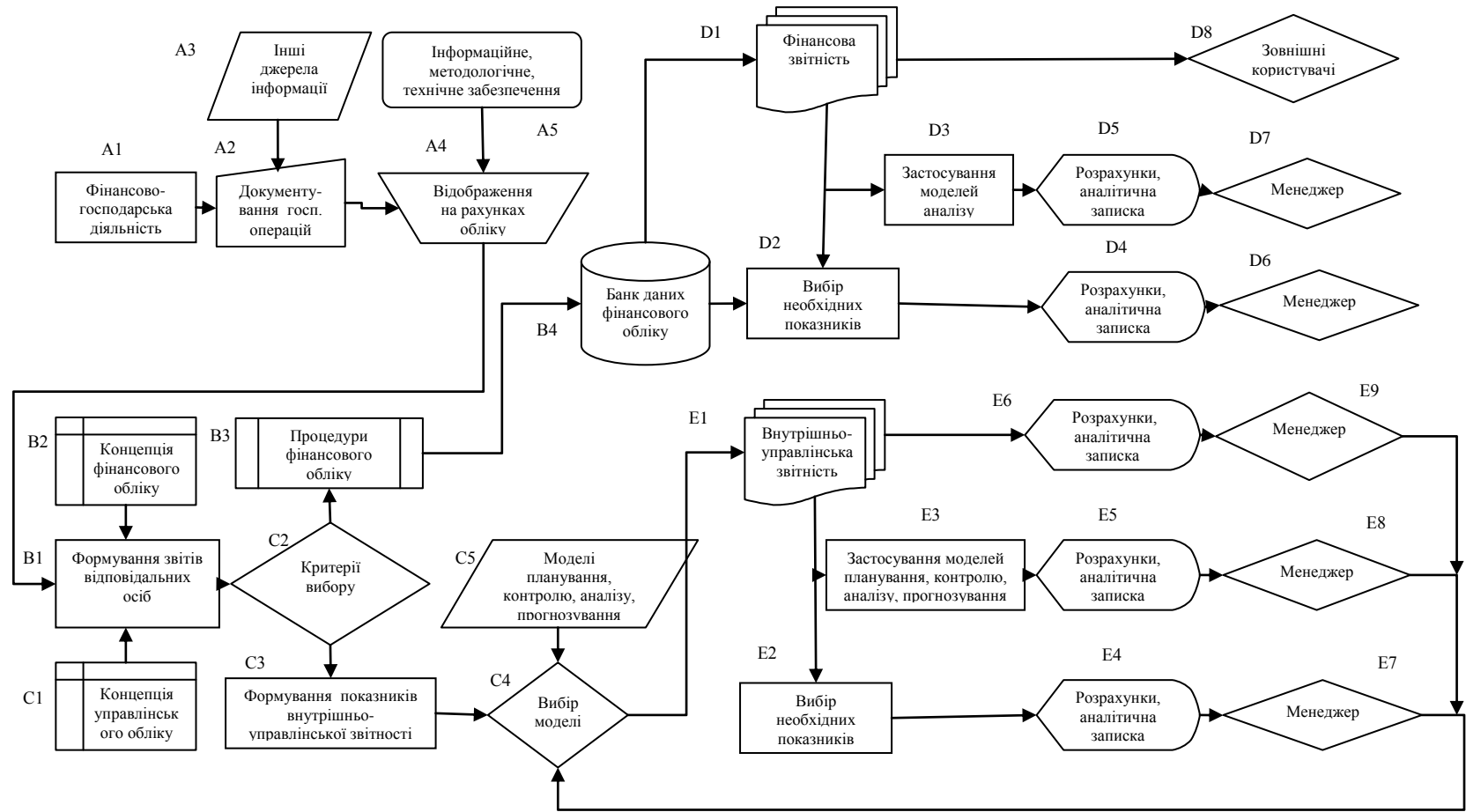


Рис. 1 - Обліково-аналітична модель управління витратами

планування, контролю, аналізу, прогнозування, якими володіють відповідні спеціалісти (С5) та вимогами управління в особі менеджерів різних рівнів (Е7-Е9).

Четвертий та п'ятий блоки забезпечують інформаційні комунікації. Націленість на вирішення управлінських проблем відповідного рівня і визначеного ступеня точності зумовило чітке розмежування фінансового та управлінського обліку. Інформація фінансової звітності (D1) може бути використана у трьох основних аспектах.

1. На основі вибору показників фінансової звітності (D2) спеціалістами здійснюються необхідні розрахунки та висновки у формі аналітичної записки (D3), які надаються менеджеру для прийняття управлінського рішення (D6). Для виконання відповідних аналітичних процедур може вибірково використовуватись інша інформація банку даних фінансового обліку (B4).

2. Інформація фінансової звітності є джерелом для виконання розрахунків за обраною аналітичною моделлю (D3). Результатом є аналітична записка (D5), надана менеджеру для економічного обґрунтування управлінського рішення з оптимізації витрат, як правило, на стратегічному рівні управління (D7).

3. Фінансова звітність є відкритим інформаційним джерелом про стан і фінансову діяльність підприємства для зовнішніх користувачів (D8).

П'ятий блок за структурою подібний до четвертого, але відрізняється широтою застосування моделей управління. Сформована на основі обраної моделі (С4) внутрішньоуправлінська звітність (Е1) використовується також за трьома основними аспектами.

1. На основі вибору показників внутрішньоуправлінської звітності (Е2) здійснюються нескладні розрахунки та відповідні висновки у формі аналітичної записки (Е3), які надаються менеджеру для прийняття оперативного управлінського рішення з оптимізації витрат (Е7).

2. Інформація внутрішньоуправлінської звітності є джерелом для виконання розрахунків за обраними моделями планування, контролю, аналізу, прогнозування (Е3). При цьому зазначені моделі використовуються переважно у комплексі. Результатом є детальна аналітична записка (Е5), надана менеджеру для економічного обґрунтування управлінського рішення (Е8).

3. Показники внутрішньоуправлінської звітності можуть бути використані для комплексної оцінки відповідного сектора фінансово-господарської діяльності менеджером (Е6, Е9).

Отже, запропонована модель відповідає вимогам інформаційної системи: вона є інтегрованою для виконання функцій збору, зберігання, обробки і надання облікової інформації, і є з цієї позиції закритою; включає п'ять робочих підсистем (блоків); обслуговує коло осіб, відповідальних за прийняття управлінських рішень; має контур зворотнього зв'язку «менеджер – облік».

Впровадження міжнародних стандартів обліку та аудиту, підвищення ролі інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання посилило інтерес теоретиків та практиків до альтернативних інструментів прийняття управлінських рішень. Дискусійним залишається питання теоретичного обґрунтування межі взаємодії інструментів обґрунтування управлінських рішень – бюджетування, аналізу, контролю, інших функцій управління витратами – та концепції управлінського обліку.

Критичний огляд літературних джерел свідчить, що розглядати концепцію управлінського обліку науковці пропонують за різними аспектами управління [13].

Управлінський облік є невід'ємною частиною управління господарством, точніше тією складовою, що призначена забезпечити його максимальну ефективність. Інструментарій обґрунтування управлінських рішень є активними і тому піддаються

найбільш частим змінам з метою удосконалення. Вибір методів і моделей прийняття рішень повинен залежати, в першу чергу, від типу проблеми, що вирішується, від користувача інформації, і тільки у другу чергу, – від специфіки інформаційної системи. Відповідно до системи управлінського обліку підключені підсистеми фінансового обліку, аналізу, контролю, планування, прогнозування тільки в тих частинах, що стосуються конкретної управлінської мети.

Отже, контрольно-аналітичне обґрунтування управлінських рішень з оптимізації витрат відповідає блокам D2-D5, C3-C5, E1-E6 загальної обліково-аналітичної моделі управління витратами (див. рис.1). Уточнення місця процедур обґрунтування управлінських рішень в системі управління дозволяє чітко розмежувати функціональні обов'язки бухгалтера з традиційного бухгалтерського обліку за П(С)БО, бухгалтера управлінської бухгалтерії, спеціаліста контрольно-аналітичних служб. Це сприятиме підвищенню продуктивності праці, створить умови для самоосвіти, підвищить ініціативність працівників обліково-аналітичного апарату хлібопекарного підприємства.

**Висновки.** Таким чином, уточнена нами обліково-аналітична модель дозволяє визначити роль і місце фінансового, управлінського обліку та процедур обґрунтування рішень в системі управління витратами. Це посилює дієвість обов'язкового критерію ефективного управління – розуміння всіма учасниками мети та завдань діяльності. А у теоретичному аспекті – створює підґрунтя для поглибленого наукового дослідження змісту елементів облікової інформаційної системи.

### Список літератури

1. Нарібаєв К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. Монография. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
2. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 398с.
3. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: Монографія. – Житомир: ЖТТУ, 2005. – 548 с.
4. Євдокимов В. В. Моделирование системы бухгалтерского обліку: теорія і практика застосування: дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. — К.: 2005.
5. Харламов А. В. Модели и процедуры формирования адаптируемой системы управленческого учета : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.13 М.: 2005.
6. Воронова И. В. Моделирование в бухгалтерском учете. На примере пищевой промышленности : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. - СПб.: 2000.
7. Ханкевич А. Г. Разработка комплексной модели учета нематериальных активов на промышленных предприятиях : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05. - М.: 2005.
8. Довженко В. А. Анализ и моделирование информационной системы учета прав на ценные бумаги : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.13 Новочеркасск, 2005
9. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління: Монографія. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2006. – 178 с.
10. Ожегов С.И. Словарь русского языка. / Под ред. Н.Ю. Шведовой – М.: "Русский язык", 1990. – 921с.
11. Вовчок В. Психологія у бізнесі. – К.: Либідь, 1998. – 200 с.
12. Яремко Ш.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.
13. Нападівська Л.В. Управлінський облік: - К.: Книга, 2004. – 544 с.

**Аннотация.** Становление рыночных отношений в Украине, комплексное реформирование учета и аудита углубляет требования к содержанию и качеству экономической информации для обоснования управленческих решений. Актуальной является проблема создания адекватной модели информационного обеспечения управления затратами предприятия. Автором уточнено содержание современной учетно-аналитической модели управления затратами.

**The summary.** Formation of market attitudes in Ukraine, complex reforming of the account and audit deepens requirements to the maintenance and quality of the economic information for a substantiation of administrative decisions. The problem of creation of adequate model of a supply with information of management of expenses of the enterprise is actual. The author specifies the maintenance of modern accounting analytical model of management by expenses.