автоматизація обліково-аналітичних робіт має і зворотний бік – непрофесійне користування програмами або несанкціонований доступ до них. Щоб уникнути цього, необхідно окреслити коло користувачів та права доступу до програми. Також, виходячи з вищевикладеного, можна зробити висновок, що комп'ютерна програма необов'язково повинна бути універсальною, тому що така програма може бути надмірно складною і дорогою. Програма повинна бути ефективною і максимально придатною до вирішення тих завдань, які необхідні для ефективного управління діяльністю підприємства.

1. Антонов В.М., Яловий Г.К. Фінансовий менеджмент: сучасні інформаційні технології: Навч. посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 432 с. 2. Ефремов И.А., Игумов Ю.С. Теория бухгалтерского учета. – М.: Недра, 1979. – 287 с. 3. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наук. видання. – Житомир, 2001. – 416 с. 4. Кропивко М.Ф., Лобанов М.І. Інформаційно-консультаційне обслуговування як об'єкт підприємницької діяльності // Економіка АПК. – 2000. – № 1. – С. 18–27. 5. Ситник В.Ф. та ін. Основи інформаційних систем: Навч. посібник / За ред. В.Ф.Ситника. – К.: КНЕУ, 2001. – 420 с. 6. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2000.– 578 с. 7. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.

УДК 004:657.47

Н.І. Бузак
Київський національний торговельно-економічний університет,
кафедра бухгалтерського обліку

ІНФОРМАЦІЙНІ ТЕХНОЛОГІЇ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ

© Бузак Н.І., 2007

Розкрито методику обліку та калькулювання собівартості впровадження інформаційних технологій на торговельних підприємствах. Методику розглянуто в статті за такими напрямами: визначено номенклатура статей калькуляції, визначено об'єкти, методи і модель організації калькулювання собівартості інформаційних технологій.

In the article the attention of a technique of the count and price's costing of information technologies on trade enterprises is given. The technique of the price's costing of information technologies is reviewed in the article behind such directions: the nomenclature of the articles of accounting is determined, the objects, methods and model of organization of the price's costing of information technologies are determined.

Постановка проблеми. Процес формування первісної вартості інформаційних технологій є актуальною і досить складною проблемою. Попит на таку інформацію у сфері економіки і управління обумовлює зміни в організації та методиці формування собівартості інформаційних технологій. В таких умовах особлива роль належить обліку і калькулюванню, метою яких є формування та надання достовірної інформації про вартість придбаних та виготовлених активів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Калькулювання собівартості інформаційних технологій сприяє глибшому вивченню складу затрат та їх характеру, дає змогу ефективніше керувати інвестиціями в такі стратегічні активи, як інформаційні технології, а також контролювати затрати на їх впровадження.

Практика обліку на підприємствах, де інформаційні технології є невід'ємною частиною їхнього існування, свідчить, що формування собівартості інформаційних технологій потребує уточнення й конкретизації.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Аналіз досліджень і публікацій. Питання формування собівартості необоротних активів, складовою яких є інформаційні технології, знайшли своє відображення в наукових працях І.А. Бігдан, С.В. Бойко, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.П. Карєва , Я.Д. Крупки, О.В. Олійник, М.С. Пушкаря , В.В. Сопко та ін.

Проте вітчизняні вчені розглядають питання формування собівартості необоротних активів більш загально, не концентруючи уваги на особливостях впровадження інформаційних технологій на торговельних підприємствах**.**

Відсутність предметних методологічних рекомендацій з цієї проблеми призводить до: проблематичності накопичення затрат за весь період впровадження об'єкта; нечіткого розмежування між затратами інвестиційної та операційної діяльності підприємства, а як результат – недостовірного визначення первісної вартості інформаційних технологій; обмеженості облікової інформації, необхідної для управління впровадженням.

Недостатнє висвітлення проблем організації і методики обліку інформаційних технологій, дискусійний характер та потреба в удосконаленні методики формування собівартості впровадження на торговельних підприємствах – враховуючи напрацювання вітчизняних і зарубіжних вчених – визначили актуальність цієї статті.

Метою статті є розроблення методики обліку та калькулювання первісної вартості інформаційних технологій, що забезпечить якісне управління, облік та контроль затрат і відповідатиме цілям фінансового та управлінського обліку.

Основний матеріал. Результати досліджень, проведених на ВАТ "Дитячий світ", ООО "Ален", ООО "Бєлл-Крим" та на деяких інших підприємствах, свідчать, що облік затрат на впровадження сучасних інформаційних технологій знаходиться на низькому рівні.

По-перше, це пояснюється відсутністю методичних рекомендацій з обліку затрат на інформаційні технології. На практиці доводиться користатися П(С)БО 7 "Основні засоби" [14], П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [15], методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів [8], методичними рекомендаціями з формування собівартості проектно-вишукувальних робіт [7]. Чинні нормативні акти та методичні рекомендації з обліку основних засобів і нематеріальних активів не враховують особливостей впровадження інформаційних технологій.

По-друге, дослідження показали: первинні документи, що використовуються на підприємствах, непридатні для обліку всього комплексу затрат, які здійснюються у різних відділах упродовж тривалого часу. Акт приймання–передачі основних засобів та акт приймання–передачі нематеріальних активів є разовими документами, що складаються під час введення в експлуатацію об'єктів інформаційних технологій, тобто уже після того, як усі затрати було здійснено. Для відображення первісної вартості в актах необхідно збирати необхідну інформацію в різних службах і підрозділах підприємства на раніше оформлених первинних документах. Ці обставини ускладнюють фактичний облік затрат на впровадження інформаційних технологій.

Існуюча практика обумовлена недоліками в організації бухгалтерського обліку, внаслідок чого не забезпечується повнота документальної реєстрації господарських процесів.

По-третє, багато проблем виникає при формуванні собівартості впровадження інформаційних технологій. Причиною такого недоліку є відсутність нормативних актів з цієї проблеми.

До всього комплексу робіт із впровадження інформаційних технологій, як відомо, входять підготовчі роботи, проектування, безпосереднє впровадження, вартість яких і становить всю сукупність затрат. Однак на практиці вартість підготовчих робіт, що містять затрати на техніко-економічне обґрунтування проекту, на складання технічної й планової документації, навчання членів проектної групи тощо відразу відносять на рахунки поточних витрат, у зв'язку з чим затрати на цей вид робіт не враховуються в первісній вартості впроваджуваного об'єкта. Такий порядок обліку призводить до заниження собівартості впроваджуваних інформаційних технологій, відсутності повного контролю за затратами на впровадження і можливості виявлення перевитрат коштів, затверджених у бюджеті проекту.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

По-четверте, за існуючої системи обліку відображають капітальні затрати на впровадження інформаційних технологій на різних субрахунках рахунка 15 “Капітальні інвестиції”. Така розрізненість інформації не дає змоги визначити загальну суму затрат на впровадження інформаційних технологій і не забезпечує безперервності, повноти й системності обліку впровадження інформаційних технологій. Відсутність у системному вигляді інформаційної бази за затратами на впровадження інформаційних технологій значно ускладнює управління найважливішими напрямами автоматизації .

Щоб усунути недоліки та удосконалити облік затрат на впровадження інформаційних технологій, на підприємствах торгівлі виникає необхідність акцентування уваги на організації й методиці калькулювання як основи системи управління затратами. Науково обґрунтована організація калькулювання на підприємстві дає змогу формувати достовірну й повну інформацію про собівартість активів і результати діяльності підприємства, а також окремих його підрозділів. Підсилюючи управлінський аспект бухгалтерського обліку підприємств, калькулювання виводить його на якісно новий рівень розвитку.

Формуючи затрати на впровадження інформаційних технологій за статтями калькуляції, можна приймати ефективні управлінські рішення щодо оптимізації таких затрат та оперативно впливати на них у разі виникнення відхилень від плану.

Від повноти врахування затрат під час формування вартісної оцінки інформаційних технологій залежить достовірність розміру визначених амортизаційних відрахувань та формування окремих статей калькуляції витрат діяльності підприємств торгівлі.

Відповідно сформована собівартість активів надає обліку переваги, що пояснює важливість калькулювання собівартості впровадження інформаційних технологій.

Дослідженню калькулювання в процесі створення і придбання активів не приділено належної уваги як в літературі, так і в практичній діяльності підприємств. За радянських часів до сфери калькулювання відносили обчислення вартості придбаних активів. Такої позиції дотримувалися професори М.Г. Бєлов [1,с.21], М.В. Дембінський [4,с.74], П.П. Німчинов [0,с.86] та Д.І. Пільменштейн [13,с.14]. Необхідно зазначити, що такі сучасні вчені і наковці як проф. С.Ф. Голова [2, с. 98], проф. М.С. Пушкаря [16, с.246], М.А. Вахрушина [3, с.93], О.В. Олійник та С.В. Бойко [11, с. 361] розглядають калькулювання у всіх процесах господарської діяльності, зокрема і на стадії придбання активів.

Разом з тим, питання методики калькулювання собівартості проектів упровадження інформаційних технологій залишається не розглянутим в працях українських вчених та у вітчизняних нормативних актах.

Для розроблення методики калькулювання впровадження інформаційних технологій треба звернути увагу, насамперед, на вибір об’єкта калькулювання.

Питанням визначення об’єктів калькулювання приділяли увагу проф. С.Ф. Голов [2,с. 98], проф. Л.В. Нападовська [9, с.117], проф. В.Ф. Палій [12, с. 150–161], проф. М.С. Пушкар [16, с. 253], акад. М.Г. Чумаченко [18, с. 33].

Більшість дослідників об’єктом калькулювання називають вид продукції, окремий виріб, роботу, послугу, групу однорідних виробів, визначені матеріальні об’єкти або роботи та послуги.

На думку С.В. Бойко та О.В. Олійник, такий перелік об’єктів є неповним і обмежує зміст калькулювання. В своїх статтях вони зазначають необхідність застосування калькулювання для визначення вартісної оцінки активів в процесі придбання, виробництва та реалізації [11,с.361].

Ще одним підходом є думка проф. Л.В. Нападовської, яка наголошує на можливості розширення переліку об’єктів калькулювання у разі необхідності для цілей управління підприємством [9, с.118].

З цим можна погодитися, адже калькулювання собівартості найважливіших для підприємства активів дасть змогу надавати управлінському персоналу достовірну, аналітичну та повну інформацію про їхню вартість у розрізі окремих статей калькуляції.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Отже, виходячи із усього викладеного вище, доцільно визначати об'єкти калькулювання собівартості інформаційних технологій. На нашу думку, об'єктом калькулювання собівартості впровадження інформаційних технологій, залежно від обсягів автоматизації, можуть бути: інформаційна система підприємства, автоматизація окремих відділів, автоматизація робочих місць, окремі етапи впровадження, об'єкти інформаційних технологій тощо.

Наступним важливим кроком організації калькулювання на підприємстві є вибір методу калькулювання повної чи неповної собівартості.

Традиційна система обліку необоротних активів пристосована для об'єктів, у яких домінуючими є прямі затрати, а накладні затрати відносно незначні, тому внаслідок неадекватного розподілу накладних затрат викривлення розміру собівартості буде незначним. Але якщо розглядати особливості впровадження інформаційних технологій, необхідно зазначити, що значна частка в затратах на інформаційні технології припадає на накладні витрати. Так, за даними компанії Interpose, витрати на створення і підтримку корпоративної інформаційної системи на апаратне й програмне забезпечення становлять 21% від усієї структури IT-затрат, а витрати на управління системою – 6% [17].

Вилучення накладних затрат із собівартості інформаційних технологій може призвести до прийняття необґрунтованих управлінських рішень, відсутності повного контролю за витратами на впровадження та до необ'єктивності аналізу ефективності впровадження.

Це обумовлює формування первісної вартості впроваджених інформаційних технологій у розрізі статей калькулювання з використанням системи обліку за повними затратами або нормативного методу обліку затрат на основі повної собівартості.

Перевагою методу калькулювання за повними витратами під час визначення собівартості інформаційних технологій є можливість отримання інформації про всі витрати підприємства, пов'язані із впровадженням інформаційних технологій, що надасть можливість управлінському персоналу приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо впровадження та змусить керівників ефективніше контролювати такі затрати. Крім того, обчислення повної собівартості інформаційних технологій надасть можливість здійснювати управління підприємством з урахуванням як стратегічних, так і тактичних цілей підприємства.

Використання методу калькулювання повної собівартості уможливлює отримання даних про неповну собівартість та про накладні витрати, які мають тенденцію до збільшення, а тому потребують особливої уваги й контролю за їх здійсненням.

Накладні витрати, які за методом калькулювання повної собівартості необхідно вводити до первісної вартості інформаційних технологій, як правило, належать до адміністративних витрат (заробітна плата: управлінського персоналу, що входить до творчих колективів з впровадження інформаційних технологій, директора підприємства, головного бухгалтера, відділу кадрів та інших працівників адміністративного персоналу, які займаються обслуговуванням та управлінням впровадженням інформаційних технологій).

Відображення накладних витрат (пов'язаних із впровадженням інформаційних технологій) на рахунках витрат не дає змоги встановити реальну первісну вартість інформаційних технологій та виявити можливі шляхи її зниження. Вважаємо за доцільне до первісної вартості інформаційних технологій зараховувати накладні витрати у такому розмірі, який буде визначено шляхом розподілу між операційною та інвестиційною (здійснення капітальних інвестицій) діяльностями, що дасть змогу достовірно визначити повну собівартість інформаційних технологій.

Проте необхідно зазначити: повна собівартість впроваджуваних інформаційних технологій на рахунках бухгалтерського обліку не відображається, а лише надається у вигляді калькуляції внутрішнім користувачам для прийняття відповідних рішень щодо подальшої діяльності, отож, не потребує значної перебудови обліку накладних витрат підприємства.

Виключно важливим є забезпечення формування оптимальної номенклатури статей калькуляції, що дасть змогу забезпечити потреби управління і належний контроль за рівнем та динамікою витрат, організувати аналіз і виявити резерви зниження собівартості активів.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Запропоновано таку номенклатуру статей калькуляції собівартості впровадження інформаційних технологій підприємств торгівлі:

– до статті "Комп'ютерна техніка та автоматизоване торговельне устаткування" належать: вартість клієнтського, серверного, мережного, телекомунікаційного, автоматизованого торговельного устаткування, іншого устаткування торговельного залу тощо;

– до статті "Програмне забезпечення та бази даних" належать: вартість системного програмного забезпечення (операційні системи, утиліти, інтерфейси взаємодії), прикладного програмного забезпечення (додатки і прикладні системи для користувачів для виконання бізнес-функцій і бізнес-процесів) та спеціалізованого програмного забезпечення;

– до статті "Прямі затрати на оплату праці" вводять: основну та додаткову заробітну плату персоналу: проектувальників, IT-менеджерів, програмістів, налагоджувачів, робітників та інших працівників, зокрема нештатних, безпосередньо зайнятих виконанням проекту створення інформаційних технологій підприємства, впровадження окремих об'єктів інформаційних технологій або їх етапів, завдань тощо;

– до статті "Відрахування на соціальні заходи" належать: визначені суми витрат, які пов'язані з відрахуванням до соціальних фондів і віднесенням їх на собівартість впровадження інформаційних технологій підприємства; відрахування до соціальних фондів здійснюються, згідно із законодавством, з фактичних затрат на оплату праці;

– до статті "Затрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації", вводять: витрати на транспортування інформаційних технологій згідно з рахунками постачальників; на впровадження інформаційних технологій, що не можуть бути виконані штатними працівниками організації, а виконуються на договірній основі іншими підприємствами, установами і організаціями незалежно від форм власності; на оплату консультацій, технічної допомоги, яка надається консалтинговими організаціями; на виконання проектних робіт позаштатними працівниками, якщо вони не можуть бути виконані штатними працівниками;

– до статті "Інші прямі витрати" вводять всі інші витрати на впровадження інформаційних технологій, які не увійшли до попередніх статтей і можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість впровадження інформаційних технологій за прямими ознаками;

– до статті "Непрямі (накладні) витрати" належать виатрати, пов'язані з управлінням, організацією і обслуговуванням впровадження інформаційних технологій, а також інші витрати, які не можуть бути віднесені економічно доцільним шляхом безпосередньо до конкретного об'єкта впровадження; до таких витрат можна віднести витрати на оплату праці керівників підрозділу інформаційних технологій (відділу програмування, відділу настройки та інших відділів), головних, провідних співробітників, консультантів, керівного персоналу підприємства або інших відділів у разі введення їх до складу творчих колективів; витрати на відрахування до соціальних фондів у порядку та розмірах, встановлених нормами законодавства від заробітної плати вищезазначеного персоналу; на амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, які використовуються для управління організацією або обслуговування впровадження інформаційних технологій тощо.

Номенклатура калькуляційних статей може змінюватися залежно від умов впровадження та виду інформаційних технологій. Разом з тим вони, мають охоплювати всі витрати на впровадження інформаційних технологій.

На побудову моделі калькулювання собівартості інформаційних технологій суттєво впливає вибраний метод обліку затрат, первинні документи, аналітичні регістри, система рахунків синтетичного та аналітичного обліку.

Як було зазначено раніше, первинні документи непридатні для обліку всього комплексу витрат за тривалий час. Для усунення цього недоліку пропонується розробити і використовувати на практиці картку обліку витрат на впровадження інформаційних технологій, на яку накопичуватимуть витрати за весь період впровадження об'єкта та нагромадження інформації як для обліку, так і для калькулювання.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Особливістю запропонованої картки обліку витрат є те, що її необхідно вести з дня відкриття проекту і відображати на ній як капітальні, так і поточні витрати на впровадження інформаційних технологій, де суми капітальних затрат будуть відображатися за статтями калькуляції.

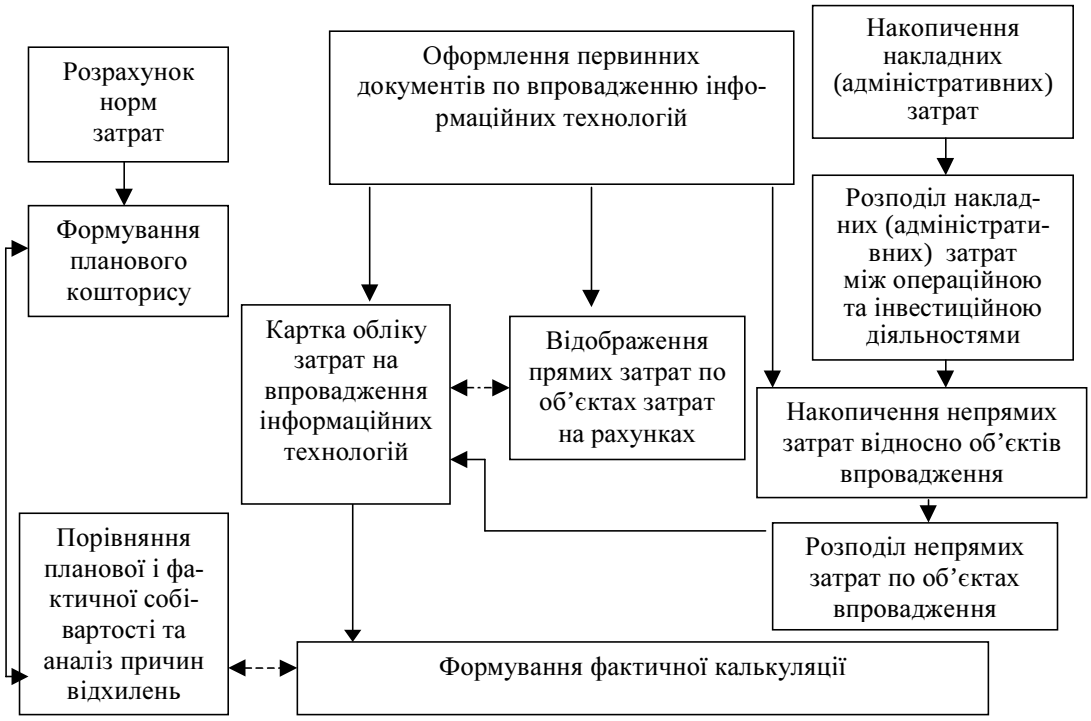
Подібна побудова картки обліку витрат на впровадження інформаційних технологій дасть змогу отримати необхідну об'єктивну і повну інформацію про витрати, пов'язані зі здійсненням заходу, контролювати виконання плану з впровадження інформаційних технологій, а також визначити ступінь дотримання режиму економії шляхом порівняння фактичних витрат на впровадження з плановими (бюджетними), зокрема за статтями витрат.

Однак, калькулювання собівартості проекту неможливо розглядати відокремлено від обліку витрат за рахунками.

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено ведення рахунка 15 "Капітальні інвестиції" для обліку витрат у процесі придбання (створення) основних засобів і нематеріальних активів, що дає змогу формувати первісну вартість об'єктів. Необхідно підкреслити: діюча методика відображення на рахунках таких активів не дає змогу сформувати необхідну для управління інформацію щодо інвестицій в інформаційні технології. Відповідно до цієї методики, витрати на впровадження інформаційних технологій відображають на різних субрахунках разом з іншими об'єктами необоротних активів, що ускладнює формування необхідної для управління інформації.

Ці обмеження можуть спричинити негативні наслідки в обліку інвестування в інформаційні технології як одного з напрямів діяльності підприємства. Брак інформації щодо структури й місця виникнення затрат, напрямів використання інвестованих коштів може призвести до неправильних управлінських рішень, послаблення контролю з боку управлінців за дотриманням відповідних норм і кошторисів, визначених на етапі планування та проектування об'єктів.

Введенням додаткового субрахунку можна об'єднати всі затрати на впровадження інформаційних технологій підприємства в межах одного структурного блоку. У зв'язку з цим для обліку витрат на впровадження інформаційних технологій пропонуємо на рахунку 15 "Капітальні інвестиції" виділити субрахунок 157 "Придбання (створення) інформаційних технологій".



Модель калькулювання собівартості інформаційних технологій за повними витратами

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Запропонована інтеграція даних на загальному субрахунку з великим ступенем деталізації (відображення вартості кожного об'єкта інформаційних технологій за відповідними статями витрат) надасть значні переваги системі управлінського обліку, дозволить збирати необхідну інформацію для цілей калькулювання.

Модель калькулювання собівартості інформаційних технологій за повними витратами наведено на рисунку.

Висновки. Запропонована методика обліку і калькулювання дасть змогу накопичувати затрати на інформаційні технології за увесь період впровадження на окремому субрахунку з високим рівнем деталізації; забезпечить можливість формування достовірної й повної інформації про собівартість інформаційних технологій у розрізі статей калькуляції; надасть управлінському персоналу інформацію про розмір накладних витрат, пов'язаних з процесом впровадження.

У зв'язку з неоднозначністю поглядів на відображення в обліку інформаційних технологій, відсутністю методичних рекомендацій з формування первісної вартості об'єктів впровадження для цілей обліку та управління запропонована методика вимагає подальшого дослідження і широкого обговорення.

1. Белов Н.Г. Єдиная система учета в сельском хозяйстве. – М.: Статистика, 1975. – 208 с. 2. Голов С.Ф.Управленческий бухгалтерский учет . – К.: Скарби, 1998. – 788 с. 3. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет:Учебник для вузов.2-е изд., доп. и перераб. – М.:ИКФ Омега-Л; Высш.шк., 2002. – 528 с. 4. Дембинский Н.В. Теория советского бухгалтерского учета. Минск, 1957. 5. Калькуляция себестоимости в промышленности / Под ред. проф. А.Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1975. – 295 с. 6. Котляров С.А. Управление затратами. – СПб: Питер, 2001. – 160 с. 7. Методичні рекомендації з формування собівартості проектно-вишукувальних робіт з урахуванням вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджені наказом державного комітету будівництва та житлової політики України від 29.03.2002 № 64. 8. Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів затверджені наказом МФУ від 30 вересня 2003 р. № 561. 9. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. для студ. вищ. навч. закл. – К.: Книга,2004. – 544 с. 10. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977 – 240 с. 11. Олейник О.В., Бойко С.В. Аналитико-контрольное значение калькулирования в системе экономической информации хозяйствующего субъекта // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Наукова та інновації – '2005. 12. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с. 13. Пильменштейн Д.И. Основы бухгалтерского учета. – М.: Статистика, 1968. – 168 с. 14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджене наказом МФУ від 27.04.2000 р. № 92. 15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" затверджене наказом МФУ від 18.10.1999 р. № 242. 16. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 423 с. 17. TCO, или Как управлять IT-затратами // www.cfin.ru. 18. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua