

*М.В. ВОЛКОВА*, ст. викл., ХНАМГ, Харків

## **МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Узагальнено характеристики методичного забезпечення функціонування системи обліку витрат на підприємстві. Досліджено економічний зміст можливих структурних протиріч, що можуть виникати на підприємстві при спробах локальної оптимізації витрат. Дано рекомендації щодо обґрунтування вибору методів обліку витрат.

Generalized descriptions of the methodical providing of functioning of the system of account of expenses on an enterprise. Investigational economic maintenance of possible structural contradictions which can arise up on an enterprise at the attempts of peep-hole optimization of charges. Recommendations are given in relation to the ground of choice of methods of account of expenses.

**Ключові слова:** витрати, система обліку витрат, метод обліку витрат.

**Вступ.** Витрати підприємства та собівартість продукції (послуг), що виробляється, є найважливішими узагальнюючими показниками використання всіх видів ресурсів, необхідних для сталого здійснення господарської діяльності. На основі економічно обґрунтованих розрахунків цих показників забезпечується повне відшкодування спожитих ресурсів, що є вкрай необхідним для успішного продовження виробничого процесу. Рівень і динаміка витрат дозволяють також оцінити доцільність, раціональність і економічну ефективність використання ресурсів, які перебувають у розпорядженні підприємства. Рівень витрат підприємства та собівартості продукції є також об'єктивним відображенням досягнутого технічного та організаційного рівня виробництва, ефективності господарювання в цілому. Отже, повнота обліку витрат на підприємстві виступає одним з найважливіших чинників економічного обґрунтування широкого кола управлінських рішень, пов'язаних із розподілом всіх видів ресурсів.

Вивчення теоретичних та практичних аспектів обліку та контролю витрат суб'єктів господарювання, формування собівартості продукції та послуг здійснювалося в наукових працях багатьох відомих вітчизняних та зарубіжних дослідників, таких як Агєєва Н. [9], Аббата Дага А. [9], Бутинець Ф. [1], Гаврилов Д. [2], Герасимчук Н. [1], Голов С. [4], Друрі К. [3], Денісов С. [5], Жданов О. [5], Кармінский О. [6], Крилов В. [8], Мазурова І. [7], Масленціков В. [8], Мінаєв Е. [9], Оленєв М. [6], Примак А. [6], Фалько С. [6], Чижевській Л. [1] та інших. Слід, проте, відзначити, що на вітчизняних підприємствах донині найбільш широкого використання набув нормативний метод обліку витрат, особливість якого полягає насамперед у орієнтації на відносно сталі, незмінні умови. Але на цей час на рівень витрат суб'єктів

господарювання більш суттєвий вплив надають насамперед ринкові фактори, дію яких не в повній мірі може бути передбачено за допомогою нормативного методу, що обумовлює нагальну необхідність практичного опрацювання набагато більш різноманітного методичного апарату обліку витрат.

**Постановка завдання.** Метою дослідження у статті є вивчення та узагальнення методичних засад побудови системи обліку витрат на підприємстві, а також розробка рекомендацій щодо обґрунтування вибору методів обліку витрат та подолання негативних наслідків можливих структурних протиріч, що можуть виникати на підприємстві при спробах локальної оптимізації витрат.

**Методологія.** Облік витрат на підприємстві є важливою складовою комплексу процедур планування та контролю розходу ресурсів. Облікові відомості про обсяги витрат стають нормативною та інформаційною базою для розробки низки планів, узгодження матеріальних та фінансових потоків підприємства, а також використовуються для аналізу причин відхилень фактичних витрат від планових показників. Отже, широта та складність управлінських завдань, що вирішуються на ґрунті використання облікових відомостей, обумовлюють необхідність формування належного цілісного підходу щодо побудови безперервного процесу обліку та контролю витрат на засадах створення відповідної управлінської системи. Крім того, методичне забезпечення обліку витрат в сучасних мінливих господарських умовах обов'язково має зосереджуватися не тільки на ретроспективному підрахунку фактичних обсягів розходів виробничих ресурсів і встановленні причин викривлення планових показників, але й на вирішенні питань контролю ефективності понесених витрат. Розв'язання низки зазначених управлінських завдань може здійснюватися на основі вибору однієї з двох можливих альтернатив побудови системи обліку витрат (СОВ) – системи обліку повних або системи обліку неповних витрат.

**Результати дослідження.** Характерна відмінність між згаданими альтернативами формування СОВ на підприємстві полягає у різному ступені уваги до урахування закономірностей, наявних у динаміці змін витрат залежно від умов господарювання (насамперед – від обсягів діяльності). Функціонування системи повного обліку витрат звичайно зосереджується навколо визначення нормативного рівня витрат, фіксування фактичних розходів та встановлення відхилень між цими показниками. Для системи обліку повних витрат притаманним є вивчення більш глибоких відмінностей, що існують між різними видами витрат залежно від економічної природи операцій розходу ресурсів, що витрачаються. Кожний з альтернативних варіантів побудови СОВ, в свою чергу, може базуватися на використанні різних методичних засад обліку витрат, розрахованих на певні умови господарювання (табл.1).

Таблиця 1 – Характеристика методичного забезпечення функціонування системи обліку витрат (СОВ) на підприємстві

Різновид СОВ	Метод обліку витрат	Об'єкт обліку	Цілі використання методу обліку витрат	Переваги, які досягаються при використанні методу	Можливі труднощі при використанні методу
Система обліку повних витрат	Облік фактичних витрат	Прямі та непрямі фактичні витрати	Регулювання рівня витрат, контроль рівня витрат	Оперативність обліку	Неможливість поглибленого аналізу причин та факторів виникнення витрат
			Економічне обґрунтування рішень в сфері ціноутворення	Відносна простота використання методу	
	Нормативний (стандартний) облік	Нормативи витрат, відхилення фактичних витрат від нормативів	Регулювання рівня витрат, контроль витрат	Простота здійснення контрольно-аналітичних процедур	Ймовірність надмірного суб'єктивізму при встановленні норм та нормативів
			Інформаційне забезпечення фінансового планування (насамперед, бюджетного планування)	Простота виявлення обсягів та причин відхилень фактичних витрат від планів та нормативів	
Система обліку не-повних витрат	Облік за змінною собівартістю (простий директ-костінг)	Постійні та змінні витрати (відповідно до залежності від обсягів діяльності)	Економічне обґрунтування широкого кола управлінських рішень	Оперативність проведення та підвищення точності процедур обліку і аналізу	Складність визначення точних залежностей між розміром витрат та обсягами діяльності; труднощі при встановленні релевантних коливань обсягів діяльності
			Інформаційне забезпечення гнучкого фінансового планування	Можливість встановлення правдивих причин відхилень фактичних витрат від нормативів	
			Визначення резервів та обґрунтування шляхів скорочення витрат		
	Удосконалення нормативної бази планування витрат	Відносна простота використання методу			
	Облік прямої собівартості (ускладнений директ-костінг)	Витрати, облік яких здійснюється за місцем виникнення	Підвищення рівня відповідальності виконавців за дотримання встановлених нормативів витрат	Створення сприятливих організаційно-економічних умов для децентралізації управління підприємством	Складність рознесення загальних витрат, пов'язаних із спільною діяльністю підрозділів

Продовження табл. 1

Різновид СОВ	Метод обліку витрат	Об'єкт обліку	Цілі використання методу обліку витрат	Переваги, які досягаються при використанні методу	Можливі труднощі при використанні методу
Система обліку неповних витрат			Розбудова мотиваційного механізму сприяння економії витрат, диференційованого відповідно до конкретних умов діяльності певних працівників	Прозорість і зрозумілість (для виконавців) змісту облікових та планових процедур в сфері регулювання витрат	Можливість виникнення структурних конфліктів при спробах локальної (в межах окремої структурно-організаційної ланки) оптимізації витрат
	Облік поглинених витрат (абсорпшен-костінг)	Прямі та непрямі витрати (розрізняються за способом віднесення на собівартість)	Регулювання рівня прямих витрат, контроль прямих витрат	Простота здійснення контрольно-облікових процедур, оперативність визначення витрат за позиціями товарного асортименту	Неможливість поглибленого аналізу непрямих витрат, труднощі при плануванні непрямих витрат
			Економічне обґрунтування рішень в сфері ціноутворення	Відносна простота використання методу, зрозумілість (для виконавців) змісту облікових процедур	Низька мотивація працівників щодо скорочення непродуктивних витрат
	Функціональний облік	Витрати, облік яких здійснюється причинно-наслідковими зв'язками з факторами їх виникнення (виконанням однорідних функціональних завдань)	Економічне обґрунтування широкого кола управлінських рішень	Оцінка корисності витрат ресурсів на основі функціонального підходу	Невизначеність складу функцій, за якими відбувається рознесення витрат
			Підвищення рівня мотивації працівників щодо скорочення непродуктивних витрат	Визначення резервів зниження собівартості продукції та витрат ресурсів	Складність рознесення загальних витрат, пов'язаних із реалізацією низки функцій (насамперед, управлінських)

До складу безумовних переваг системи повного обліку витрат (СПОВ) насамперед належать наступні: простота побудови СОВ та методична прозорість аналітичних процедур; можливість оперативного корегування широкого кола економічних рішень у різних сферах (від закупівель ресурсів до ціноутворення на готову продукцію) відповідно до результатів аналізу відхилень фактичних розходів від передбаченого нормативного рівня, що дозволяє уникнути уражування впливу випадкових коливань собівартості. Слід, проте, відзначити, що у мінливих ринкових умовах методичне забезпечення системи повного обліку витрат характеризується також вагомими недоліками, такими як повторювані запізнення у наданні належної інформації про коливання розходів ресурсів, відсутність уваги до зв'язку між витратами та обсягами діяльності, скорочення точності функціонування облікової системи через можливе спотворення економічних відомостей, що відбувається внаслідок непрямого розподілу великої кількості прямих і непрямих (загальних) витрат. Отже, використання СПОВ є цілком доцільним за умови сталого виробничого процесу, відносно незмінних цін на більшість видів ресурсів та на вироблені товари (послуги), при наявності високих вимог щодо якості готової продукції.

Наростання мінливості господарського середовища обумовлює необхідність ускладнення облікових процедур, зокрема, шляхом побудови системи неповного обліку витрат (СНОВ), до позитивних характеристик якої слід віднести такі: широкі можливості для отримання своєчасного інформаційного забезпечення управлінських рішень, спрямованих на пристосування підприємства до змін ринкового середовища (у т.ч. – корегування товарної та цінової політики, визначення наслідків змін рівня використання виробничої потужності); підвищення рівня відповідальності та мотивації виконавців за дотримання встановлених планових показників діяльності; економічне обґрунтування резервів підвищення ефективності господарювання та економії витрат та ін. З іншого боку, практичне впровадження методичних засад розбудови СНОВ звичайно утруднюється через відсутність єдиної економічно обґрунтованої бази, необхідної для об'єктивного розмежування витрат відповідно до характеру їхнього зв'язку із умовами діяльності підприємства, що, в свою чергу, часто може призводити до певного спотворення результатів обліково-аналітичних процедур.

Крім того, побудова СНОВ звичайно має бути організаційно підкріплена реалізацією низки заходів з певної децентралізації управління, спрямованих на розширення сфери відповідальності виконавців (насамперед – у виробничих підрозділах) щодо регулювання рівня витрат ресурсів. Проте до складу негативних наслідків здійснення організаційних перетворень такого роду слід віднести зростання небезпеки виникнення структурних (між різними структурно-організаційними ланками – функціональними областями діяльності підприємства)

протиріч при спробах локальної (в межах окремої структурно-організаційної ланки) оптимізації витрат (табл.2).

Таблиця 2 – Характеристика можливих структурних протиріч, що можуть виникати на підприємстві при спробах локальної (в межах окремої структурно-організаційної ланки) оптимізації витрат

Характеристика заходу із локальної оптимізації витрат	Функціональна область, в якій реалізуються заходи	Ймовірні негативні наслідки від реалізації заходів	Функціональна область, в якій можуть виникати негативні явища
1	2	3	4
Централізація закупівлі, розподілу та управління рухом товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ)	Логістика	Збільшення витрат на адміністрування логістичних операцій	Управлінська діяльність
		Порушення ритмічності (запізнювання) ресурсного забезпечення виробництва	Основне виробництво
Скорочення витрат на утримання адміністративного персоналу	Управлінська діяльність	Зростання витрат від некоординованої діяльності підрозділів	Усі функціональні області
Скорочення витрат на утримання персоналу допоміжних та обслуговуючих підрозділів	Допоміжне виробництво	Підвищення вартості проведення ремонтно-профілактичних робіт, затримки проведення ремонтів	Основне виробництво
Скорочення витрат на проведення науково-дослідних робіт пошукового та прикладного характеру	Інноваційна діяльність, підготовка виробництва	Втрати від зменшення виробничої гнучкості, уповільнення темпів оновлення виробничої бази підприємства	Основне виробництво
Зменшення витрат на зберігання ТМЦ при скороченні нормативних запасів	Складське господарство підприємства	Втрати від порушення ритмічності ресурсного забезпечення виробництва та відсутності необхідних резервів	Основне виробництво
Економія на масштабах закупівлі ТМЦ при збільшенні нормативних запасів	Закупівля ТМЦ	Зростання витрат на зберігання надлишків ТМЦ	Складське господарство
	Транспортування ТМЦ		
Скорочення витрат на рекламу та просування продукції, оптимізація каналів збуту	Маркетингова та рекламно-комунікативна діяльність	Зростання витрат на зберігання надлишків готової продукції, збільшення часу обороту обігових коштів	Складське господарство Управління фінансами
Обмеження додаткових соціальних пільг та преференцій працівникам	Управління персоналом	Втрати продуктивності праці від зменшення мотивації працівників та погіршення якості трудового життя	Усі функціональні області
Скорочення оплати праці або звільнення частки малозайнятого персоналу	Управління персоналом	Втрати продуктивності праці від зменшення мотивації працівників та погіршення якості трудового життя	Усі функціональні області

Закінчення табл.2

1	2	3	4
Освоєння власного виробництва напівфабрикатів, які раніше постачалися за кооперацією	Виробництво	Погіршення якості товарів і послуг, для виготовлення яких за кооперацією постачалися напівфабрикати	Основне виробництво
	Закупівля ТМЦ	Відволікання частки кваліфікованих працівників від виконання основних обов'язків	Збут Основне виробництво
Скорочення витрат на пакування готової продукції (уніфікація та спрощення упаковки)	Виробництво	Втрати від пошкодження продукції при транспортуванні	Логістика
		Скорочення продаж внаслідок погіршення сприйняття споживачем спрощеної упаковки продукції	Збут Маркетингов а діяльність

Виникнення даних суперечностей звичайно буде зумовлюватися об'єктивними розбіжностями між економічними інтересами працівників різних підрозділів в сфері скорочення витрат, а також між інтересами окремих підрозділів та ефективністю господарської діяльності підприємства у цілому. Розв'язання економічних проблем такого роду звичайно вимагатиме належного доопрацювання методичної бази побудов СНОВ, необхідного для запобігання загостренню структурних конфліктів, що звичайно має здійснюватися на засадах використання методів обліку прямої собівартості (ускладненого директ-костінгу) або функціонального обліку при здійсненні заходів щодо реструктуризації управління підприємством за принципом виділення центрів відповідальності.

**Висновки.** Облік витрат на підприємстві здійснюється на основі вибору однієї з двох можливих альтернатив побудови системи обліку витрат – системи обліку повних або системи обліку неповних витрат. Характерна відмінність між цими альтернативами полягає у різному ступені уваги до урахування закономірностей у динаміці змін витрат: використання СПОВ вимагає певної сталості умов діяльності; застосування СПОВ є доцільним за умови наростання мінливості господарського середовища. Побудова СНОВ звичайно має бути організаційно підкріплена реалізацією низки заходів з певної децентралізації управління, спрямованих на розширення сфери відповідальності виконавців, негативним наслідком чого може стати зростання небезпеки виникнення структурних протиріч при спробах локальної оптимізації витрат. Для розв'язання економічних проблем такого роду на необхідність додаткового дослідження вимагають прикладні аспекти використання методів обліку прямої собівартості (ускладненого директ-костінгу) або функціонального обліку та методичні засади обґрунтування заходів із реструктуризації управління підприємством за принципом виділення центрів відповідальності.

**Список літератури:** 1. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевські, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с. 2. Гаврилов Д.А. Управление производством на базе стандарта MRP II. – СПб. Питер, 2002. – 320 с. 3. Голов С.Ф.

Управленческий бухгалтерский учет. – К.: Скарби, 1998. – 334 с. **4.** Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов. /Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998.- 783 с. **5.** Жданов А.Ю., Денисов С.А. Экономическое управление предприятием и корпорацией - М.: Издательство “Дело и Сервис”, 2002.- 416 с. – Библиогр.: с.409-410. **7.** Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько. - М.: Финансы и статистика, 1998. - 256 с. **8.** Мазурова И.И. и др. Анализ и учёт затрат на производство промышленного предприятия. – Л.: ЛФЭИ, 1992. – 53 с. **9.** Масленщиков В.В., Крылов В.Г. Процессно-стоимостное управление бизнесом. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 285 с. – Библиогр.: с. 260-266. **10.** Минаев Э.С., Агеева Н.Г., Аббата Дага А. Управление производством и операциями: 17-модульная программа для менеджеров "Управление развитием организации". Модуль 15. – М.:ИНФРА-М, 2000. – 256 с.

Подано до редакції 17.02.2010