

21. Макконелл К. Р. Экономикс: В 2-х т. / К. Р. Макконелл, С. Л. Брю. – М. : ИНФРА-М, 1998. – 984 с.
22. Ковалев В. В. Анализ хозяйственной деятельности: учебник / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М. : Проспект, 2010. – 424 с.
23. Реймерс Н. Ф. Экология (теории, законы, правила принципы и гипотезы) / Н. Ф. Реймерс. – М. : Журнал «Россия Молодая», 1994 – 367 с.
24. Огорокова Л. Г. Ресурсный потенциал предприятий / Л. Г. Огорокова. – СПб. : С-ПБГТУ, 2001. – 293 с.
25. Ресурсный потенциал экономического роста / под ред. М. А. Комарова, А. Н. Романова. – М. : Путь России, 2002. – 567 с.
26. Бороненкова С. А. Управлінський аналіз / С. А. Бороненкова. – М. : Фінанси і статистика, 2001. – 384 с.
27. Ковалев В. В. Анализ хозяйственной деятельности : учебник / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – М. : Проспект, 2010. – 424 с.

УДК 336.502:622:333

*О.М. Ромашко*  
*доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,*  
*Університет економіки та права «КРОК»*

## **Особенности управлінського обліку витрат підприємства**

*У статті досліджено питання класифікації витрат в управлінському обліку. Розглянуто вплив класифікації витрат на прийняття управлінських рішень*

**Ключові слова:** витрати, прибуток, управлінський облік, елемент витрат, стаття витрат, система обліку витрат.

*О.М. Ромашко*  
*доцент кафедри учета, анализа и аудита,*  
*Университет экономики и права «КРОК»*

## **Особенности управленческого учета расходов предприятия**

*В статье исследованы вопросы классификации расходов в управленческом учете. Рассмотрено влияние классификации расходов на принятие управленческих решений.*

**Ключевые слова:** расходы, прибыль, управленческий учет, элемент расходов, статья расходов, система учета расходов.

*O. Romashko*  
*Associate Professor of Accounting, Analysis and Audit,*  
*«KROK» University*

## **Management Accounting Peculiarities of Enterprise Expenses**

*This paper investigates the issues of expenses classification in management accounting. The effect of the expenses classification on management decision-making is considered.*

**Keywords:** expenses, profit, management accounting, expenses element, expenses item, the system of expenses accounting

### ***Постановка проблеми***

В умовах ринкової економіки основним у діяльності кожного підприємства є отримання максимального прибутку. Реалії сьогодення диктують нові вимоги, що передбачають використання результатів обліково-аналітичної інформації для розроблення рекомендацій з оптимізації бізнес-процесів, підвищення якості управління ресурсами, мінімізації економічної та інформаційних ризиків при прийнятті управлінських рішень. З розвитком конкуренції на ринку та зниженням норми прибутку перспективи розвитку підприємства значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. Уміння планомірно та раціонально керувати витратами в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на виживання. Дослідження ефективного управління витратами є особливо важливим в умовах інфляції, оскільки дані про теперішні витрати постійно потрібно звіряти з даними про майбутні витрати. Рівень витрат є ключовим показником оцінки роботи не тільки кожного конкретного підприємства, а й економіки в цілому. Тому на сьогодні, коли національна економіка опинилася в досить важкому стані, перед підприємствами постає завдання впровадження ефективної системи управління виробничими витратами та контролю за ними. Проблемне коло питань щодо оцінки витрат та їх прогнозування й обумовлює актуальність питань, розкритих у статті.

### ***Аналіз останніх досліджень і публікацій***

Теоретичні та практичні аспекти організації управлінського обліку витрат є в центрі уваги науковців. Дослідженням розвитку та методології управлінського обліку витрат присвячено багато робіт як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Серед вітчизняних учених слід виділити праці І. Бланка [1], Ф. Бутинця [2], С. Голова [3], З. Гуцайлюка [4], Н. Малюги [6], Л. Нападовської [7], Л. Сук [10], Ю. Шумило [11] та інших. Серед зарубіжних авторів слід виділити праці К. Друрі [5], К. Уолш [12], Ч. Хорнгрена [13] та інших.

### ***Не вирішені раніше частини загальної проблеми***

Не вирішеним на сьогодні є розроблення нової якісної системи обліку витрат, яка змогла б надавати інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень у ринкових умовах, забезпечити аналітичність обліку, а також визначити економічну природу цих витрат.

### ***Формулювання цілей статті***

Метою статті є вивчення процесів і закономірностей систематизації та групування витрат при формуванні системи їх управлінського обліку та конкретизація ролі в загальній системі управління витратами.

### ***Виклад основного матеріалу дослідження***

Під впливом процесів глобалізації у світовому економічному суспільстві відбуваються динамічні зміни. Це знаходить прояв у еволюції функціональних можливостей інформаційно-комунікаційних систем, переорієнтації облікової системи. Одним із важливих кроків у переході України до нової системи обліку та звітності став поділ єдиної системи господарського обліку на складові. При цьому особливої ролі набуває управлінський облік, як інтегрована система обліку, планування, контролю, аналізу, що надає інформацію про доходи та витрати для оперативних рішень і розвитку підприємства.

Сучасні умови господарювання підприємств обумовлюють зростання ролі управлінського обліку, який надає інформацію значно більшу за повнотою, обсягом, аналітичними і контрольними можливостями, ніж фінансовий облік, оскільки інформації останнього недостатньо для внутрішніх потреб управління формуванням собівартості продукції.

Протягом останніх років ученими-економістами та бухгалтерами-практиками вносились різні пропозиції щодо вдосконалення існуючої класифікації витрат у різних галузях промисловості. Необхідно відмітити, що більшість авторів вирішували питання доцільності, обґрунтованості та правомірності включення певних видів витрат до собівартості продукції, однак проблеми зміни загальних принципів формування собівартості та групування витрат на виробництво залишалися невирішеними.

Для забезпечення фінансової стабільності зменшення ймовірності настання ризику банкрутства необхідно ретельно аналізувати показники внутрішньогосподарської діяльності на рівні підприємства, враховувати можливий вплив різних факторів з метою встановлення оптимальних пропорційних співвідношень обсягів результатів діяльності. Одним із таких важливих показників результатів фінансово-господарської діяльності підприємства є витрати [1].

Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дає змогу підвищити рентабельність. Однак витрати підприємства мають неоднорідний характер, що потребує їх класифікації. Класифікація – це один із методів пізнання та вивчення явищ, процесів, об'єктів, який полягає в їх розподілі на класи на базі визначених ознак, властивостей і закономірностей зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищим є ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів і можливостей управління ними. Класифікація витрат є основою їх обліку, аналізу та планування на підприємстві, допомагає оцінити здійсненні витрати, знайти можливі способи підвищення ефективності витрат і прийняти правильні рішення щодо управління ними.

Економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат є основою організації обліку виробничої діяльності. Для побудови такої класифікації необхідно враховувати організаційно-технологічні особливості галузі та її управління, розмір окремих видів витрат і вартісний обсяг виробництва. Класифікація витрат за видами діяльності дає змогу організувати систему внутрішньовиробничого контролю й управління витратами; залежно від мети обліку передбачає групування витрат для визначення собівартості виготовленої продукції та фінансових результатів, прийняття управлінських рішень і здійснення контролю та регулювання.

Важливе значення для розрахунку собівартості має раціональне групування витрат. Зведення окремих витрат у групи необхідне також з метою встановлення певного співвідношення між ними для взаємного контролю та узгодження. Подібне узгодження можливе тільки за наявності економічно обґрунтованої класифікації витрат за певними групами, що також має велике значення для економічного аналізу собівартості, встановлення та оцінки чинників її формування та зниження.

Потреба в різноманітній інформації змінюється залежно від етапу прийняття рішень, на якому перебуває керівник: пошук альтернативних варіантів дій і збір даних про них, планування діяльності, поточне регулювання та наступний аналіз. Неможливість застосування одного методу обліку витрат змушує використовувати комплекс методів обліку витрат на різних етапах прийняття рішень.

Тільки об'єктивна інформація є підставою для прийняття ефективного управлінського рішення. При цьому «ступінь інформаційного забезпечення керівників усіх рівнів управління підприємством визначається здатністю бухгалтерів-аналітиків використовувати методи калькулювання собівартості продукції і управління витратами, планування і бюджетування» [3].

Як зазначено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [9]. Багато зарубіжних авторів визнають, що управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного використання ресурсів.

Таким чином, управлінський облік є складовою системи управління, що надає важливу інформацію для:

- визначення стратегії та планування майбутніх операцій підприємства;
- контролю за його поточною діяльністю;
- оптимізації використання ресурсів;
- оцінки ефективності діяльності;
- зниження ризиків у процесі прийняття рішень.

Важливого значення набуває організація на підприємствах ефективного обліку витрат на основі розроблення власної облікової політики, яка здатна задовольнити потреби всіх рівнів управління в релевантній інформації про витрати, доходи, фінансовий стан, а також перспективний розвиток підприємства. Під впливом нестабільності як у світовій економіці, так і в економіці України спостерігається постійне зростання сум витрат підприємства. Це обумовлює необхідність пошуку оптимальних методик їх обліку та контролю, які будуть адаптовані до потреб керівництва та інших користувачів економічної інформації.

Ключовими показниками ефективності, які повинні бути розвинені в системі калькулювання, є набір основних параметрів, відображають найбільш важливу інформацію для управління та використовуються для діагностики результатів діяльності та прийняття на їхній основі управлінських рішень.

Найбільшої уваги при прийнятті управлінських рішень заслуговують витрати, що характеризує вартісний вимір використаних різних засобів у процесі господарювання для авансування та здійснення процесу виробництва. Завданням обліку витрат як складових управління є:

- своєчасне, повне і достовірне відображення витрат виробництва;
- відображення використаних ресурсів, що входять до складу витрат;
- групування витрат з метою обчислення собівартості продукції;
- обчислення витрат для визначення фінансових результатів;
- групування та формування даних про витрати для складання звітності різних рівнів.

Найбільше відмінності фінансового та управлінського обліку витрат проявляються в їх методиці обліку. У фінансовому обліку фіксують тільки документально підтверджені витрати з метою визначення фінансового результату та складання звітності. В управлінському їх обліковують за галузями, видами продукції з метою визначення собівартості (внутрішньої ціни) на кожен вид продукції, робіт, послуг.

Важливими об'єктами управлінського обліку, які підлягають вимірюванню, дослідженню та управлінню, є витрати виробництва та їх класифікація, тобто

визначення собівартості, оскільки на формування витрат підприємство має вагомий вплив, навіть більшою мірою, ніж на доходи.

Один із принципів управлінського обліку: різні витрати – для різних цілей напряму стосується методики формування собівартості. Її можна визначати за всіма витратами, виробничими витратами, частиною витрат, релевантними витратами тощо. Інформація про витрати дає можливість визначити: яку ціну на послуги слід встановити; який процес є найбільш економічним; який підрозділ використовує ресурси найефективніше; який замовник забезпечує найбільший внесок у прибуток підприємства [6].

Традиційна модель фінансового обліку витрат передбачає включення у виробничу собівартість тільки частини витрат, а частину – списувати на фінансовий результат. За цією системою витрати поділяються на витрати на продукцію – пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації, і витрати періоду – витрати, що не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, у якому були здійснені.

Такий традиційний підхід до класифікації витрат передбачений Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, відповідно до яких у виробничі витрати включають:

- прямі матеріальні витрати або основні матеріальні;
- пряма заробітна плата з нарахуваннями;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Витрати періоду не включаються в собівартість, а нараховуються у тому періоді, у якому вони виникають, і в кінці місяця списуються на рахунок обліку і визначення фінансових результатів.

Однак такі методи не визначають потреби управління щодо визначення видів діяльності, які забезпечують підприємству поточну або потенційну перевагу у витратах, стратегічну оцінку поточної позиції підприємств на ринку та його потенціалу в плані майбутнього розвитку [12].

Для ефективної організації управлінського обліку необхідно використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат за окремими ознаками [7]. Метою класифікації є впорядкування витрат відповідно до вирішуваних завдань. Різноманітні завдання вимагають використання адекватних ознак класифікації. Основними ознаками класифікації витрат є: за економічним змістом; способом віднесення на собівартість продукції; складом за місцями виникнення та центрами відповідальності; за доцільністю використання; за ступенем охоплення планом; за впливом прийняття управлінського рішення.

За економічним змістом витрати класифікують за елементами і статтями. Характерно, що номенклатура елементів витрат, визначена в П(С)БО 16 «Витрати», для всіх галузей економіки є однаковою [8]. Групування витрат за економічними елементами дає змогу одержати інформацію про те, що саме й на яку суму витрачено в процесі виробництва та реалізації в цілому по підприємству. Однак таке групування не дає змоги здійснити контроль і аналіз витрат за цільовим призначенням. Для цього необхідно використовувати групування витрат за статтями калькуляції, яке залежить від методу планування, технологій виробництва та виду продукції. Саме тому, встановлення переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг на сьогодні віднесено до компетенції підприємства та повинно бути регламентовано його обліковою політикою.

Традиційний підхід до класифікації витрат для оцінки запасів та обчислення прибутку не дає змоги вирішити багато питань у системі управління.

В управлінському обліку для прийняття рішень застосовують маржинальне калькулювання. Відмінності між традиційною і маржинальною системами калькулювання полягають у тому, що система калькулювання змінних витрат дає інформацію, необхідну для прийняття поточних рішень щодо оптимізації виробничої програми; ціноутворення; зміну обсягів виробництва тощо. При цьому важливим показником для прийняття рішень є структура витрат.

Найважливішою для прийняття управлінських рішень є класифікація затрат залежно від зміни обсягу виробництва, тобто рівня активності [7]. Для прийняття управлінських рішень важливо знати, як змінюється поведінка витрат за різних рівнів активності. Поведінка витрат залежить від багатьох факторів, які, взаємодіючи між собою, зумовлюють відхилення витрат від заздалегідь визначених параметрів. Ураховуючи це, при оцінці поведінки витрат використовують аналіз їхньої чутливості на зміну тих чи інших факторів. За допомогою цього аналізу визначають і відхилення, зумовлені нестандартними ситуаціями, що призводять до зміни визначених показників обсягу виробництва й реалізації продукції.

Для прийняття управлінських рішень щодо витрат підприємства важливо розуміти взаємозв'язок між витратами та певними факторами [5]. Це дає змогу передбачати майбутні релевантні витрати. У науковій літературі для опису поведінки витрат їх поділяють на змінні та постійні, напівзмінні та напівпостійні. При цьому основним фактором витрат розглядають обсяги діяльності – це може бути обсяг виробництва або обсяг реалізації [2].

Змінні витрати – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Напівзмінні витрати – це витрати, що змінюються, але не прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Змішані витрати – це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат.

При розподілі витрат на постійні та змінні в основу покладено припущення релевантного діапазону та часу, тобто – це діапазон діяльності, у межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат та їх фактором. Зазвичай релевантним діапазоном є нормальний очікуваний діапазон діяльності підприємства. За межами цього діапазону змінні витрати не є лінійною функцією обсягу внаслідок понаднормової оплати, знижок з обсягу закупівлі матеріалів, неефективного використання ресурсів тощо [13].

Постійні витрати не завжди знаходяться на одному й тому ж рівні залежно від обсягів діяльності. Збільшення обсягів діяльності понад критичний рівень, як правило, призводить до збільшення постійних витрат. Тому в практичній діяльності, витрати, поведінка яких має ступінчастий характер, відносять до напівзмінних.

Однак групування витрат з поділом їх на постійні та змінні при зміні обсягу діяльності доцільно здійснювати для короткострокового періоду, оскільки в довгостроковому всі затрати стають змінними.

Важливим при розробленні функції витрат є розуміння її етапів, основними з яких є: попередня оцінка; вибір незалежної змінної; вибір залежної змінної; збір даних; графічне зображення; оцінка результатів.

Ураховуючи це, аналіз поведінки витрат виробництва в управлінському обліку – це не тільки оцінка результативних значень показників, обчислених за

допомогою того чи іншого методу, а й попереднє вивчення інформації, що аналізується, щодо її достовірності, об'єктивності, взаємозв'язку та залежності від обраних критеріїв дослідження.

Роль витрат у господарській діяльності підприємств є незаперечною. Однак лише чітко налагоджена система управління витратами дасть відчутні результати у фінансово-господарській діяльності підприємства. Уважне ставлення до вибору класифікації та аналізу поведінки витрат визначить, наскільки правильно організована система управління витратами. Пряма залежність прибутку підприємства від рівня витрат за умов пошуку резервів їх зниження дасть можливість швидшими темпами розвиватися компанії. У підсумку розвиток суб'єктів господарювання стане конкурентною перевагою на ринку [11, с. 119].

Структурою витрат є співвідношення постійних і змінних витрат підприємства. Вплив структури витрат на прибуток можна визначити за допомогою операційного важеля. Операційний важіль – це співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання обсягу продажу.

Управління витратами в системі калькулювання – багатогранна проблема, що передбачає використання різних підходів і концепцій [3; 10; 4].

Завдання її полягає в тому, щоб обрати підхід, який найбільше відповідає умовам діяльності підприємства, і органічно поєднати його з системою інформаційного забезпечення та управління.

Таким чином, ознак класифікації повинно бути стільки, щоб забезпечити отримання достатньої корисної інформації для вирішення конкретних проблем, які виникають у процесі управління діяльністю підприємства. При визначенні поведінки витрат їх комбінації повинні бути в такій кількості й такими, щоб досягти цілей різних груп користувачів, пов'язаних з організацією обліку витрат і всіх фактів господарської діяльності підприємств.

### **Висновки**

Прийняття управлінських рішень у сфері діяльності підприємства прямо або опосередковано впливає на рівень витрат і прибутку.

Для управління витратами підприємству необхідно розробити регламентацію системи управління, яка є одним із принципів сучасного менеджменту та означає встановлення й суворе дотримання певних правил, положень, інструкцій, нормативів, побудованих на наукових принципах управління. Система управління витратами повинна мати раціональне групування витрат для розрахунку собівартості продукції, робіт, послуг. З метою встановлення співвідношення окремих груп витрат необхідно визначити порядок їх зведення за окремими групами. Лише така система обліку витрат дасть можливість встановити й оцінити чинники її формування та напрями зниження рівня витрат. У свою чергу, при прийнятті управлінських рішень системи обліку та управління витратами дають можливість визначити пряму залежність прибутку підприємства від рівня витрат за умов пошуку резервів їх зниження та визначення основних напрямів конкурентного розвитку підприємства.

### **Література**

1. Бланк И. А. Управление финансовыми ресурсами / И. А. Бланк. – М. : Омега-Л, ООО «Эльга», 2011. – 768 с.
2. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 480 с.
3. Голов С. Класифікація витрат і методи калькулювання собівартості в управлінському обліку / С. Ф. Голов. – К. : Податкове планування, 2006. – № 2. – 25 с.

4. Гуцайлюк З. Оперативний облік та оперативний економічний аналіз у системі бухгалтерського обліку / З. Гуцайлюк // Галицький економічний вісник. – 2012. – № 2. – С. 166-170.

5. Друри К. Управленческий и производственный учет / Пер. с англ. : Учебник. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

6. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні : теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н. М. Малюга – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

7. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 254 с.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Мінфін] від 31 березня 1999 р. – № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/law/show/z0027-00>

9. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12 травня 2011 р. № 3332-УІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nget=3332-17>

10. Сук Л. Структура і класифікація витрат на підприємствах / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 20 (197). – С. 46-49.

11. Шумило Ю. О. Уточнення теоретичної сутності категорії витрат в управлінні підприємством / Ю. О. Шумило // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 3 (82). – С. 117-119.

12. Уолш К. Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства : Пер. з англ. / К. Уолш. – К. : Наукова думка, 2001. – 367 с.

13. Хонгрэн Ч. Управленческий учет, 10-е изд. / Ч. Хонгрэн, Дж. Фостер, Ш. Датар / Пер. с англ. – СПб. : Питер, 2005. – 1008 с.

УДК 658:005.3:621

**О.І. Тревого**

*асистент кафедри теоретичної та прикладної економіки,  
Національний університет «Львівська політехніка»*

## **Розвиток машинобудівних підприємств: сутність, процес і принципи**

*У статті досліджено сутність поняття «розвиток машинобудівних підприємств» у розрізі його економічної, організаційної та інноваційної складових. Подано загальну концепцію розвитку машинобудівних підприємств та сформовано базові принципи управління ним.*

**Ключові слова:** розвиток, організаційний розвиток, економічний розвиток, інноваційний розвиток, процес розвитку.

**Е.И. Тревого**

*ассистент кафедры теоретической и прикладной экономики,  
Национальный университет «Львовская политехника»*

## **Развитие машиностроительных предприятий: сущность, процесс и принципы**

*В статье исследована сущность понятия «развитие машиностроительных предприятий» в разрезе его экономической, организационной и инновационной составляющих.*