

УДК 657.1

ПОБУДОВА АНАЛІТИЧНОГО

ОБЛІКУ ВИТРАТ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

(на прикладі ВАТ «Харківський
машинобудівний завод «Світло шахтаря»»)

НІНА ДОВГОПОЛ,
канд. екон. наук, доцент
кафедри економічної кібернетики
Харківського національного
університету радіоелектроніки,

МАКСИМ НЕСТЕРЕНКО,
магістр бухгалтерського
обліку і аудиту, економіст-
аналітик газети «Податки
і бухгалтерський облік»

У статті запропоновано синхронізовану для фінансового й управлінського обліку систему побудови аналітичних рахунків і показано, як її впровадження сприятиме вдосконаленню обліку витрат і прийняттю управлінських рішень при здійсненні політики управління витратами. Обґрунтовано перехід у політиці управління витратами до соціально орієнтованої моделі управління, яка передбачає зміну підходів до працівника і врахування його духовних потреб.

Ключові слова: витрати, собівартість, управлінські рішення, аналітичний облік, управлінський облік, духовні потреби працівників.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку, приведення її у відповідність до реалій ринкового господарства, імплементація принципів міжнародних стандартів фінансової звітності – все це обумовлює надзвичайно широкі й болючі проблеми, дискусії в науковому та професійному середовищі стосовно того, яким має бути український бухгалтерський облік у перспективі. Виходячи із суті поняття бухгалтерського обліку можна сказати, що реалізація його основоположної мети, а саме надання інформації зацікавленим користувачам вимагає від бухгалтерів не лише суто облікової, а й систематизуючої та аналітичної праці. Інформація має бути надана саме в тому вигляді й у такий спосіб, щоб задовольнити потреби користувачів, тому система обліку має бути зорієнтована на потреби управління підприємством.

Облік витрат є одним із основних питань діяльності будь-якого підприємства, оскільки вони беруть участь у формуванні прибутку. Аналізуючи питання нормативного регулювання обліку витрат вітчизняним П(С)БО 16, зокрема побудови Плану рахунків, ми дійшли висновку, що «виділення додаткових син-

тетичних рахунків для обліку витрат не є доцільним і не сприятиме поліпшенню економічної роботи на підприємстві, для цього необхідний грамотно побудований аналітичний облік у рамках діючих рахунків витрат» [1, с. 14].

У попередньому дослідженні ми зазначали, що «повну свободу для здійснення “гнучкого” обліку підприємство має в сфері управлінського обліку. Ось там потреби керівництва в інформації для управління однозначно не матимуть “вторинного характеру”» [1, с. 13]. Тому на сьогодні підприємство потребує максимальної синхронізації ведення різних видів обліку, яке, проте, не має наносити шкоду кожному із видів обліку і дасть змогу виконувати його функції.

Мета статті – узагальнити й обґрунтувати наші розробки стосовно побудови інтегрованої для фінансового й управлінського обліку системи аналітичних рахунків, зорієнтованої на велике виробниче підприємство (основою нашого дослідження є ВАТ «Харківський машинобудівний завод «Світло шахтаря»»), і показати, як облікова інформація при запропонованій побудові зможе здійснювати адекватний вплив на політику управління витратами.

1. ПОБУДОВА СИСТЕМИ АНАЛІТИЧНИХ РАХУНКІВ ТА ЇЇ ПЕРЕВАГИ

У нашому попередньому дослідженні ми дійшли висновку, що на сучасному етапі розвитку вітчизняного обліку доцільно перейти до обліку й калькулювання собівартості виключно за змінними витратами (система «директ-кост») і розцінювали як позитив орієнтацію Податкового кодексу на включення до собівартості лише прямих витрат [1, с. 10–12]. Внесення змін до п. 138.8 ПКУ, якими було передбачено включення до складу собівартості загальновиробничих витрат, на нашу думку, стало прямим порушенням логіки статті, відповідно до якої собівартість формується з витрат, що **прямо** пов'язані з виробництвом продукції (виконанням робіт, наданням послуг).

Ситуацію ускладнює той факт, що для більшості вітчизняних підприємств розподіл насамперед постійних загальновиробничих витрат є формальною процедурою, оскільки досить проблематичним є визначення показника *нормальної виробничої потужності*. В результаті постійні загальновиробничі витрати найчастіше розподіляють так, як і змінні, – виходячи з **фактичної** потужності, що порушує принцип обачності й створює додаткові передумови для конфлікту між підприємством та контролюючими органами (оскільки віднині загальновиробничі витрати, розподілені відповідно до правил бухгалтерського обліку, впливають на базу оподаткування).

Вважаємо, що ухвалені зміни до складу витрат, що підлягають включенню до собівартості у податковому обліку, і проблеми, пов'язані з цим, лише зайвий раз підтверджують нашу тезу про необхідність переходу на систему «директ-кост». Ми розуміємо, що наразі механізми формування собівартості виключно за змінними витратами (таку собівартість часто зневажливо називають «неповною») суперечать бухгалтерським і податковим правилам більшості країн (в тому числі України). Проте ми переконані в тому, що в майбутньому чільне місце в системі обліку на підприємстві посяде саме управлінський облік і вважаємо за доцільне обстоювати пріоритетність його прийомів при формуванні собівартості (якщо, звісно, йдеться про орієнтацію на передові тенденції в розвитку сучасного обліку).

В основу розробленої нами методики аналітичного обліку як однієї з передумов покладено включення до складу собівартості лише прямих витрат. Без-

умовно, включення змінних накладних витрат до собівартості може бути доцільним, однак їх слід відділити від формування «чистої» (прямої) виробничої собівартості, яка не містить розрахункових викривлень. Окрім цього, таке «відділення» дає змогу розмежувати відповідальність власне виробничих, загальновиробничих і збутових центрів витрат.

Удосконалення системи аналітичного обліку передбачає предметну диверсифікацію аналітичних рахунків, їх побудову відповідно до об'єктів й категорій, у розрізі яких надана інформація буде адекватною для висновків і управлінських рішень. **Принцип побудови аналітичного рахунку** може бути таким:

1. Перші дві цифри позначатимуть синтетичний номер рахунку витрат. Оскільки ми дійшли висновку, що включатимемо до собівартості лише прямі витрати, перші дві цифри рахунку завжди будуть «23».

2. Оскільки характер виробництва на аналізованому підприємстві є позамазовним, третя цифра рахунку позначатиме код кожного замовлення.

3. Четвертою цифрою слід позначати групу однотипних виробів (наприклад, усі конвеєри).

4. П'ятою цифрою позначається код конкретного виробу (моделі), собівартість якого формується.

5. Шоста цифра позначатиме елемент витрат, що необхідно в контексті реалізації облікової політики про облік собівартості за елементами, а також власне зручності при заповненні звіту про фінансові результати (розд. 2).

6. Сьома цифра позначатиме однорідну групу об'єктів витрат (наприклад, матеріали).

7. Восьма цифра позначатиме власне первинний об'єкт витрат, що були понесені для виготовлення конкретного виробу (партія ТМЦ тощо).

Первинним джерелом для формування інформації про витрати має стати управлінський облік, оскільки саме в ньому інформація формується оперативно і є максимально наближеною до виробничих реалій. В подальшому ця інформація буде відповідним чином відкоригована і відображена у фінансовому обліку у відповідні строки. Проте така методика породжує проблему синхронізації різних видів обліку. Так, К. Безверхий зазначає, що «використання одних і тих самих знаків для фінансового й управлінського обліку вносить плутанину в кодування й кореспонденцію рахунків» [2, с. 17].

З метою запобігання такої плутанини між фінансовим і управлінським обліком пропонується в управлінському обліку як відповідники зазначеним порядком цифри аналітичного рахунку прийняти власне об'єкти обліку (номер замовлення, модель виробу, номер партії матеріалів) і здійснювати записи саме у вигляді таких «літеризованих» рахунків, як це частково показано в табл. 1. Така модель побудована на основі ідеї 9-значної кодифікації, запропонованої С. Головим, яка включає об'єкт витрат, конт-

рольованість, статтю витрат, структурну одиницю, функцію та діяльність [3, с. 414].

У нашій публікації, присвяченій сутнісно-методологічному аналізу П(С)БО 16, ми зазначили, що «наявність великої кількості центрів витрат – це привід застосувати (або доопрацювати з урахуванням власних потреб) схему, запропоновану С. Головим» [1, с. 7]. Отже, наведена вище розробка є логічним продовженням наших досліджень.

Таблиця 1

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ ПРИ АНАЛІТИЧНОМУ ОБЛІКУ ВИТРАТ З УРАХУВАННЯМ ПОТРЕБ КОНТРОЛЮ Й УПРАВЛІННЯ НА ВАТ «ХМЗ “СВІТЛО ШАХТАРЯ”»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		д-т	к-т	
1	Списано на виробництво матеріальні витрати для:			
	конвеєра	<i>23/1/К/СК/801/СМ-00021</i>	<i>201/СМ-0021</i>	1 200
	гідромуфт	<i>23/1/М/ГМ/801/СМ-00034</i>	<i>201/СМ-00034</i>	1 020
	дробарок	<i>23/1/Д/ДС/801/СМ-006347</i>	<i>201/СМ-06347</i>	1 120
2	Списано на виробництво прямі витрати на оплату праці:			
	конвеєра	<i>23/1/К/СК/811/ТН-10001</i>	<i>661/ТН-10001</i>	6 500
	гідромуфт	<i>23/1/М/ГМ/811/ТН-20754</i>	<i>661/ТН-20754</i>	8 400
	дробарок	<i>23/1/Д/ДС/811/ТН-34634</i>	<i>661/ТН-34634</i>	6 800
3	Списано на виробництво амортизацію виробничих основних засобів:			
	конвеєра	<i>23/1/К/СК/831/ІН-644775</i>	<i>131/ІН-644775</i>	675
	гідромуфт	<i>23/1/М/ГМ/831/ІН-477485</i>	<i>131/ІН-477485</i>	116
	дробарок	<i>23/1/Д/ДС/831/ІН-476588</i>	<i>131/ІН-477485</i>	912

Ми розглядаємо умовний приклад, тому нашим завданням не є описання повного спектру бухгалтерських записів за вказаним абстрактним замовленням. Наше завдання – на прикладі найпоширеніших витрат продемонструвати, як запропонована система впливатиметься в загальну тканину обліку й формування інформації для зацікавлених користувачів.

При такій чіткій ієрархічній побудові аналітичного рахунку відповідні облікові номери увійдуть як до дебетового, так і кредитового рахунку, тобто аналітичний облік формуватиметься не тільки для рахунків витрат, а й для кореспондуючих рахунків відповідно до даних складського обліку, руху запасів, основних засобів, а також з даними про заробітну плату працівників-відрядників.

Зрозуміло, що подібна методика, частково (в де-

талізованому вигляді) синхронізована з інтегрованим Планом рахунків і водночас автономна в частині часу, інтервалу й ступеня деталізації витрат, може використовуватися для будь-якої статті витрат, бо навіть якщо у виробництві певного виробу використовувалися запаси з різних партій, різні основні засоби, наша методика все одно дасть змогу визначити «вклад» кожного центру витрат й навіть окремих його частин. Оскільки ВАТ «ХМЗ “Світло шахтаря”» має спеціальний відділ для розробки внутрішнього програмного забезпечення, при застосуванні цієї методики можна використовувати принцип ієрархічних гілок (за таким принципом побудовано, наприклад, опцію «зворотний зв'язок» у програмному продукті «ЛігаЗакон»), коли користувач може бачити дані лише про ті витрати, які його цікавлять, на-

приклад за певним замовленням чи за певною моделлю продукції. Водночас інформація про решту витрат є «згорнутою» і не відволікає увагу.

Наведена методика є досить зручною насамперед тим, що не суперечить загальноприйнятій (тобто передбачає невідокремлення фінансового обліку витрат від управлінського обліку та калькулювання собівартості), а лише вносить необхідне для підприємства уточнення, пов'язане з групуванням витрат для досягнення мети, що передбачає формування облікової інформації у тому вигляді, в якому вона об'єктивно й цілеспрямовано допомагатиме менеджерам у прийнятті управлінських рішень. Особливо це стосується самоінвестування у розвиток, оскільки підприємство займає інноваційно-інвестиційну стратегію «все нове сам» (І. Бланк) [4], і проведення внутрішніх соціальних програм, спрямованих на врахування духовних потреб працівників [5]. Отже, доцільність конкретних вкладень завжди має бути обгрунтована аналізом відповідних витрат, про що йтиметься в наступному розділі.

2. УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ З ВИКОРИСТАННЯМ ЗАПРОПОНОВАНОЇ МЕТОДИКИ

Оскільки управлінський облік є комерційною таємницею підприємства, інформація щодо нього відносно конкретного підприємства може бути хіба що приблизною. Водночас ми маємо на меті запропонувати впровадження певної калькуляційної методики для певної синхронізації й формування даних фінансового обліку на основі управлінського.

Розглянемо ситуацію на виробничих промислових підприємствах з великою кількістю центрів відповідальності – там, де зазвичай виникає найбільше проблем. Тому впровадження такої методики на цих підприємствах передбачає, що вони мають саме такі масштаби діяльності, а отже, витрати на організацію обліку не перевищуватимуть для них ефект, отриманий від такої організації (один з основних принципів управлінського обліку). Ключовим чинником зв'язку такої системи обліку з управлінням є відповідність та адекватність поданих облікових даних управлінським можливостям і спроможностям відповідних центрів відповідальності.

Вилучення із системи калькулювання накладних витрат обумовлено тим, що релевантні витрати, які

аналізуються в процесі прийняття рішень, являють собою майбутній приріст грошової готівки, величина якого залежить від альтернативи, що розглядається. Таким чином, у розрахунок повинні прийматися лише прирісні (додаткові) потоки грошової готівки, ті, що залишаються незмінними за будь-яких альтернатив, не розглядаються [6, с. 322].

Провідне місце в структурі собівартості аналізованого підприємства займають матеріальні витрати, а це (з урахуванням масштабів і технології виробництва) робить дуже малоймовірним припущення щодо наявності серед накладних виробничих витрат таких витрат, що значно впливали б на управлінські рішення й, окрім цього, центри витрат, що за них відповідають, як правило, не належать безпосередньо до цехів, а отже, у разі включення загальновиробничих витрат порушуватиметься цілісність одержаного показника собівартості. Остаточою закріплює це переконання той факт, що постійні накладні витрати є слабо релевантними в короткостроковому періоді, а змінні накладні витрати реально розподіляються не за бухгалтерським принципом [6, с. 324, 331, 355].

Включення витрат до собівартості можливе лише у тому випадку, коли можна визначити конкретний центр відповідальності в масштабах виробничої ділянки (цеху), а не в масштабах всього виробництва, що означає однакову відповідальність для всіх цехів, а отже, до сфери відповідальності конкретного цеху не належить. Включення до собівартості накладних витрат, розподілених, як зазначає К. Друрі, на деякій довільній основі, призводить до того, що близько 70 % компаній використовують для прийняття рішень недостовірну інформацію, що обумовлено високою вартістю організації двох систем обліку [6, с. 356].

Як відомо, в управлінському обліку розрізняють чотири види центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку, центри інвестицій.

Кожен з центрів відповідальності має на меті одержання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень саме на його рівні. Отже, ключовим чинником правильної побудови управлінського обліку є така система, яка забезпечила б цілісне і водночас поступенево деталізоване бачення калькуляційної ситуації на підприємстві. В цілому

методика ґрунтується на твердженні К. Друрі, відповідно до якого «маючи відомості про собівартість продукції, неможливо точно визначити, як розподіляються витрати між окремими ділянками виробництва... Ця проблема вирішується **встановленням взаємозв'язку витрат і доходів з діями конкрет-**

них осіб, відповідальних за витрачання відповідних ресурсів... **Мета полягає в тому, щоб безпосередньо контролювати причини витрат (їх носіїв), а не власне витрати»** [6, с. 47, 465].

Запропоновану нами для цієї мети облікову систему наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**МЕТОДИКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ
З УРАХУВАННЯМ ПОТРЕБ ВАТ «ХМЗ «СВІТЛО ШАХТАРЯ»»**

Порядок рахунків	Зміст порядку за деталізацією	Сутність деталізації інформації	Одержувана собівартість	Актуальність для центрів відповідальності
Перший	Загальний	Синтетичний обліковий рахунок 23 «Виробництво»	Собівартість виробництва	Центри прибутку, інвестицій
Другий	Замовлення	За видами замовлень	Собівартість замовлення	Центри доходів, прибутку
Третій	Види продукції	За видами однотипної продукції	Собівартість виду продукції	Центри інвестицій
Четвертий	Вироби	За виробами в рамках певного виду продукції	Собівартість виробу	Центри інвестицій
П'ятий	Елементи витрат	За елементами виробничих витрат у рамках певного виробу		Центри прибутку
Шостий	Види витрат	За видами виробничих витрат у рамках певного елемента	Облікова структура виробничої собівартості	Центри витрат
Сьомий	Номенклатура витрат	За підвидами виробничих витрат у рамках виду: а) партіями ТМЦ, списаних у виробництво – номери партій б) робітниками відрядної форми оплати праці, яким нарахована плата за вироблену продукцію, – табельні номери в) виробничими основними засобами і нематеріальними активами, за якими нарахована амортизація – інвентарні номери	Аналітично-управлінська структура виробничої собівартості	Центри витрат, інвестицій

Запропонована система дає можливість поєднати розподіл на види продукції з розподілом між центрами відповідальності, тому додатковий бухгалтерський розподіл просто втратить сенс. У процесі автоматизації обліку (до відома – аналізоване підприємство має спеціальний програмний відділ для розробки внутрішньооблікових програм) структуру запропонованої системи можна буде побудувати у вигляді ієрархічного «дерева» згорнутих масивів інформації, що дозволить бачити витрати саме в тому розрізі, що необхідний в даний момент. Наприклад, якщо потрібно визначити собівартість за конвеєрами, інформація про собівартість за дробарками й гідромуфтами буде згорнута й не відволікатиме увагу. Кожен із порядків рахунку має своє певне змістове навантаження й надає інформацію для прийняття тих чи інших управлінських рішень.

На найвищому **першому рівні** відбувається попереднє й оперативне узагальнення даних, пов'язаних з витратами виробничого процесу. Відмінність від фінансового обліку полягає в тому, що дані потрапляють сюди набагато швидше в якомога простішій формі документування. Завдяки цим даним керівництво може оперативно робити висновки щодо поточного стану виробництва – розвитку, стагнації чи рецесії.

Ураховуючи те, що підприємство використовує позаумовний метод калькулювання, на **другому рівні** пропонуємо визначати собівартість кожного окремо взятого замовлення. Ця інформація буде корисною для аналізу контрагентів підприємства в частині збуту продукції, дасть змогу визначити найефективніших партнерів та розробити найперспективніші програми й напрями розвитку співпраці.

На **третьому рівні** визначають собівартість кожного виду продукції, що дає змогу оцінити, які види продукції є більш або менш перспективними, й виходячи з цього оперативно реагувати на оновлення технологій та визначати пріоритетні види продукції.

На **четвертому рівні** розраховують собівартість окремо взятого виробу (моделі) в рамках однотипних видів продукції, що дає можливість оперативно відстежувати переваги, які споживачі надають тим чи іншим моделям, а також вчасно припиняти виробництво неконкурентоспроможних виробів, визначати доцільність витрат на нові дослідження та розробки для якісної модернізації.

На **п'ятому рівні** визначають структуру витрат певного виробу за елементами. Хоча собівартість на цьому етапі не розраховують, однак доцільність такої деталізації обумовлена визначенням того, які витрати переважають у собівартості виробу, що дає важливу інформацію про фондо-, трудо- і матеріаломісткість виробництва, а це важливо за умови визначення бази розподілу накладних витрат і відслідковування порушень у технології виробництва через можливі відхилення від норм витрат.

На **шостому рівні** визначають облікову структуру собівартості виробу, для чого застосовують характерні для Плану рахунків рахунки і субрахунки, що кореспондують з рахунком 23 «Виробництво» при здійсненні тих чи інших виробничих витрат.

Як уже було зазначено, відмінність полягає в тому, що в умовах управлінського обліку пріоритетного значення набуває оперативність, а отже, відображення витрат відбувається «за фактом», особливо це стосується витрат на оплату праці, які за правилами фінансового обліку нараховуються лише двічі на місяць, а амортизація – лише раз на місяць. Окрім того, ця методика дає змогу визначати структурні збої у виробництві в розрізі окремих видів виробничих запасів – сировини, палива, запасних частин, що є важливим для визначення ефективності особливо матеріаломісткого виробництва (а саме таке виробництво має аналізоване нами підприємство) і забезпечення зіставності й адекватного аналізу запасів, які списуються різними методами (наприклад, сировина і запасні частини), а також визначити відповідальних за ефективне використання запасів.

На **сьомому рівні** відбувається унікальне й неповторне поєднання «глобального й локального». Оскільки при виробництві одного й того самого виробу можуть використовуватися однорідні запаси різних партій, отриманих від різних постачальників, спільнофункціональні основні засоби з різних цехів і різного походження, над цими виробами можуть працювати різні робітники з різних трудових колективів, для цілеспрямованого точкового впливу на певні фактори необхідне докорінне визначення причин походження певного фактору.

Наша методика поєднує вирішення локальних проблем з глобальними рішеннями, оскільки через зіставлення можна визначити, в яких контрагентів слід купувати ті чи інші запаси або основні засоби, яка бригада має найвищу продуктивність праці, де і з яких причин мають місце простоя та чому. Це дає змогу враховувати при обліку витрат деякі важливі нефінансові чинники, від яких залежить доцільність усього подальшого контролю витрат, оскільки орієнтація менеджменту виключно на зниження витрат без урахування (не)припустимих шляхів такого зниження (наприклад, закупівля сировини низької якості) є згубною для підприємства в стратегічному плані [6, с. 468, 576].

Тобто в ході побудови такої системи обліку формується масив диверсифікованої інформації, що стосується не лише виробничо-економічної політики підприємства, а й проблем розрахункової політики, організації виробництва, техніко-технологічної модернізації і навіть проблем соціального управління, пов'язаного з умовами праці й психологічним кліматом у певному трудовому колективі під час виробничого процесу.

Використовуючи запропоновану нами методику, можна досліджувати витрати у розрізі, необхідному для потреб управлінських ланок, а також визначити тенденції розвитку підприємства за певними напрямками. Аналізуючи організаційну структуру підприємства, ми виділяємо п'ять структурних обліково-економічних комплексів, підрозділи якого займають свої позиції в системі центрів відповідальності, а отже, потребують відповідних даних для прийняття рішень стосовно витрат і собівартості продукції, а також контролю за виконанням цих рішень (табл. 3).

**РОЗПОДІЛ ЕЛЕМЕНТІВ ОРГАНІЗАЦІЙНОЇ СТРУКТУРИ ВАТ «ХМЗ «СВІТЛО ШАХТАРЯ»
ЗА ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНИМИ КОМПЛЕКСАМИ ТА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ**

Центри відповідальності	Комплекс				
	Виробничий	Адміністративний	Збутовий	Дослідницький	Соціальний
Центри витрат	Цехи	Відділ контролю якості, група аудиту, відділ технічного контролю, бухгалтерія	Склади	Цехи	Профілакторій, редакція, база відпочинку, медична частина
Центри доходів	–	–	Відділ збуту	–	–
Центри прибутку	–	Заст. директора з корпоративного управління	Планово-економічний відділ	–	–
Центри інвестицій	–	Голова правління, випробувальний центр	Заст. директора з виробничих та комерційних питань	Заст. директора з капітального будівництва	Заст. директора з персоналу
Цільове завдання управління витратами	Виробничо-економічний моніторинг	Інвестиційна політика, противитратний механізм, політика закупівель	Маркетингова політика	Інноваційна політика	Соціальна політика
Ключові елементи управління витратами	Контроль причин витрат, руху їх складових	Обґрунтування здійснення витрат, економія	Забезпечення відшкодування витрат	Підвищення технологічної ефективності виробництва	Враховання духовних потреб працівників

В управлінні витратами *виробничого комплексу* чільне місце займає управління матеріальними, трудовими й загальновиробничими витратами, оскільки саме вони формують виробничу собівартість продукції. Управління виробничими витратами досить докладно описано у фаховій літературі [7–11], тому не вважаємо за потрібне на ньому зупинятися.

Адміністративний комплекс є одним із найпростіших з точки зору управління, оскільки понесені ним витрати практично не впливають на позиціонування підприємства, хіба що знижують показник прибутку поточного періоду. Саме тому, що адміністративні витрати на підприємстві є категорією досить автономною від операційного циклу, в управлінні ним можна використовувати противитратний механізм у його «чистому» вигляді. Ось чому у разі скрутного становища більшість підприємств передусім скорочують адміністративні витрати. Управління ними зводиться до складання обґрунтованого кошторису та контролю за його виконанням.

Збутовий комплекс є значно складнішим і неоднозначним: просте умовне скорочення витрат (як і у випадку з прямими матеріальними витратами) може видатися «підвищенням ефективності» лише у корот-

костроковому періоді, оскільки в довгостроковій перспективі скорочення витрат на збут може призвести до втрати ринків, репутації та падіння конкурентоспроможності. На відміну від адміністративних витрат, збутові витрати можуть бути як постійними, так і змінними, тому й підходи в управлінні для них мають бути різними. В управлінні змінними збутовими витратами (пакування, тара тощо) при грамотному управлінні змінними виробничими витратами, як правило, не виникає труднощів, і на рішення про певний обсяг виробництва такі збутові витрати значно не впливають.

Однак якщо змінні збутові витрати на одиницю продукції складають значний відсоток від її собівартості, слід продумати окреме управління збутовими витратами в залежності від кон'юнктури ринку, життєвого циклу товару.

Управління витратами *дослідницького комплексу* є найбільш цікавою і водночас суперечливою ділянкою, оскільки, підвищуючи витрати цього комплексу, підприємство розраховує в перспективі знизити витрати інших комплексів, насамперед виробничого. Отже, на нашу думку, зміну обсягів цих витрат доцільно корелювати зі зміною обсягів реалізації з урахуванням принципу «витрати–результат». При кож-

ній вдалій реалізації слід забезпечувати фінансування досліджень, так як лише довгострокова орієнтація накопичення здатна забезпечити стійкість підприємства у мінливих умовах.

Управління витратами *соціального комплексу* тісно пов'язане не тільки з відстеженням чинників, що впливають на продуктивність праці, а й з урахуванням духовних потреб працівників як запорука переорієнтації на постіндустріальну модель організації виробництва, в якій пріоритетним напрямом розвитку економіки як на мікро-, так і на макрорівнях має стати універсальний підхід до працівників не як до «людського капіталу», а як до людинорозмірних комплексів, тому слід визнати працівника не фактором виробництва, а особистістю, що має біосоціо-духовну природу, і ефективність діяльності якої неможливо визначити лише формулами, графіками та коефіцієнтами [12, с. 193].

При виділенні цього комплексу виходять з того, що постіндустріальна організація виробництва має подолати індустріальний підхід до людини як фактору виробництва (поряд із землею й капіталом).

Запропонована нами обліково-управлінська модель дає можливість кожному з управлінських центрів обґрунтовано приймати рішення стосовно

ефективності здійснених витрат і можливих подальших кроків у формуванні витратної політики. Як видно з табл. 3, усі елементи кожного з комплексів є центрами витрат, а отже відслідковування причин витрат має відбуватися у співставності їх з кінцевими результатами, наприклад, визначення відповідальності збутового комплексу полягає у співставленні здійснених витрат на збут та впливу цих витрат на збутову політику, а соціального комплексу – з фізіологічним і психологічним станом працівників і результатами їх роботи. Таким чином визначається доцільність здійснених витрат у відповідності з прийнятими на тих чи інших рівнях рішеннями, у зв'язку з чим відповідальність менеджера формується як результат від заходів, що є наслідком його рішень. Собівартість відповідного порядку (див. табл. 2) у даному випадку одночасно є оцінкою результату роботи для менеджера й відповідною точкою для усунення тих чи інших недоліків у роботі відповідної управлінської ланки.

У цілому управлінський облік, на нашу думку, на даному етапі набуває ключової ролі в діяльності підприємств, оскільки саме потреби економічного управління підприємством є основним завданням, що ставить сучасність перед обліковцями.

ВИСНОВКИ

1. Управління витратами є ключовим чинником управління прибутком, оскільки на відміну від управління доходами є більш тісно пов'язаним з внутрішніми, а не з зовнішніми чинниками.
2. Ухвалення змін до Податкового кодексу, що передбачають включення до собівартості загальновиробничих витрат, порушує логіку статті і є чинником погіршення податкового обліку витрат.
3. На сучасному етапі пріоритетне місце в обліковій системі має бути надане управлінському обліку, а фінансовий облік має формуватися на основі даних внутрішньої звітності.
4. Основним чинником, який пов'язує ретроспективи (облік) і перспективи (управлінські рішення) політики управління витратами, є побудова системи аналітичного обліку витрат за центрами відповідальності в максимально детальному розрізі. Фінансовий облік має бути синхронізований з управлінським, а зв'язок між аналітичними рахунками фінансового й управлінського обліку забезпечений засобами автоматизації.
5. Пріоритетом політики управління витратами має стати контроль передусім не над сумами витрат, а над їх причинами, що обумовлює обмеження застосування противитратного механізму господарювання.
6. Застосування запропонованої моделі дає змогу визначити центри, відповідальні за кожну складову калькуляційного результату, і відстежувати не тільки фінансово-економічні, а й соціально-психологічні фактори формування витрат.
7. Виділення у складі організаційної структури аналізованого підприємства обліково-економічних комплексів дає змогу не тільки оцінювати ефективність діяльності центрів відповідальності й приймати управ-

лінські рішення, а й розробляти стратегію і тактику політики управління витратами з врахуванням спеціфіки (а отже й поглибленою увагою до кожного сегменту).

8. Особливу увагу слід приділити соціальній орієнтації політики управління витратами. Перехід до постіндустріально орієнтованої економіки вимагає подолати сприйняття людської праці лише як фактору виробництва і врахувати також духовні потреби працівників.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Довгопол Н.* П(С)БО 16 «Витрати» між фінансовим та управлінським обліком / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С. 3–15.
2. *Безверхий К.* Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу й маркетинг / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №12. – С. 14–19.
3. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: [підручник] / С.Ф. Голов. – К.: КНЕУ, 2003.
4. *Бланк И.А.* Управление прибылью / И.А. Бланк. – 3-е изд. – К.: Ника-Центр, 2007.
5. *Булгаков С.Н.* Свет не вечерний. Созерцания и умозрения / С.Н. Булгаков. – М.: Республика, 1994. – (Мыслители XX века).
6. *Друри К.* Управленческий и производственный учет / Друри К.; пер. с англ. – М.: Юнити, 2005.
7. *Грещак М.Г.* Управління витратами: [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / М.Г. Грещак, О.С.Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002.
8. *Давидович І.Є.* Управління витратами: [навч. посібник] / І.Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008.
9. *Добровольский В.М.* Управлінський облік: [навч.-метод. посібник] / В.М. Добровольский, Л.В. Гнилицька, Р.С. Коршикова. – К.: КНЕУ, 2003.
10. *Крушельницька О.В.* Управління витратами: [навч. посібник] / О.В. Крушельницька. – Житомир: ЖДТУ, 2005.
11. *Терещенко О.О.* Фінансова діяльність суб'єктів господарювання / О.О. Терещенко. – К.: КНЕУ, 2003.
12. *Задорожный Г.В.* Иначе возможное как со-творчество человечности (размышления о главном в связи с кризисом экономической науки) / Г.В. Задорожный. – Полтава: Скайтек, 2011.
13. *Лымарь Я.А.* Влияние протестантизма на формирование принципов экономических отношений: антимифология / Я.А. Лымарь, М.Г. Нестеренко // Социальная экономика. – 2011. – №2. – С. 41–82.
14. *Лымарь Я.А.* Корпоративизация общества как инструмент формирования нового мирового порядка / Я.А. Лымарь, М.Г. Нестеренко // Вісник ХНУ ім. В.Н. Каразіна. – 2010. – №911. – (Економічна серія). – С. 30–48.

В статті пропонується синхронізована для фінансового і управленческого учета система побудови аналітичних рахунків і показано, як її впровадження буде сприяти удосконаленню учета витрат і прийняттю управленческих рішень при здійсненні політики управління витратами. Обґрунтовано перехід в політиці управління витратами до соціально-орієнтованої моделі управління, яка передбачає зміну підходів до працівника і учет його духовних потребностей.

Ключевые слова: *расходы, себестоимость, управленческие решения, аналитический учет, управленческий учет, духовные потребности работников.*

In this article a synchronized for the financial and management accounting system construction of analytical accounts is proposed and shows how its implementation will contribute to improved cost accounting and management decisions in the implementation of cost management policies. Substantiated shift in policy cost management to community-oriented management model, which includes changing approaches to the employee and the incorporation of his spiritual needs.

Key words: *cost, cost price, management decisions, analytical accounting, managerial accounting, spiritual needs of employees.*