

помогу, отримання яких було погоджено. Зведення до мінімуму використання невизначених слів («поки», «постараюся», «сподіваюся» і т.п.), котрі нерідко просто розминають взаємну відповідальність сторін – ще один важливий прояв володіння компетенцією С5.

### Висновки

Запропонований у цій статті опис чотирьох компетенцій охоплення націлений на формування технологічної системи дій із впровадження культури результативності. Очевидно, що в конкретних умовах бізнесу доцільно уточнити зміст ряду акцентів (можливо, на основі визначення субкомпетенцій), а також затвердити перелік всіх компетенцій культури результативності, включаючи інструментальні компетенції і компетенції стилю.

### Література

1. Білошапка В.А. Управлінська результативність в розвитку міжнародних компаній: Монографія. – К.: Графіка і Друк, 2007. – 236 с.

2. Burack E. Changing the Company Culture – The Role of Human Resource Development // Long Range Planning. – February 1991. – Pp. 88–95.

3. Cameron K., Quinn R. Diagnosing and Changing Organizational Culture: Based on Competing Values Framework. – New York. Addison–Wesley Publishing Company, 1999. – 256 p.

4. Denison D. Corporate Culture and Organizational Effectiveness. – New York: Wiley, 1990. – 267 p.

5. Gabarro J., Kotter J. Managing Your Boss // Harvard Business Review. – January 2005. – P. 99.

6. Hofstede G. Culture's Consequences: International Differences in Work–Related Values. – CA: Sage Publications, 1984. – 328 p.

7. Kotter J., Haskett J. Corporate Culture and Performance. – New York: Free Press, 1992. – 224 p.

8. Onken W. Jr., Wass D.L. Management Time: Who's Got the Monkey? // Harvard Business Review. – November–December, 1999. – Pp. 176–186.

9. Schein E. The Corporate Culture Survival Guide. – New York: Jossey Bass, 1999. – 224 p.

Н.І. ЦЕНКЛЕР,

к.е.н., доцент, Київський національний торговельно-економічний університет, Ужгородський навчальний центр

## Облік витрат у системі управління операційною діяльністю підприємства

*У статті висвітлені економіко-правова сутність витрат на виробництво та значення обліку витрат в операційній діяльності підприємства. Наведена класифікація витрат у контексті управлінського обліку за різними ознаками, а також розглянуто призначення класифікацій витрат.*

*В статье освещена экономико-правовая сущность расходов на производство и значение учета расходов в операционной деятельности предприятия. Приведена классификация расходов в контексте управленческого учета по разным признакам, а также рассмотрено назначение классификаций расходов.*

*In the articles lighted up ekonomiko legal essence of charges on a production and value of account of charges in operating activity of enterprise. The resulted classification of charges is in the context of administrative account after different signs, and also setting of classifications of charges is considered.*

**Постановка проблеми.** Сучасні інтеграційні процеси підвищують вимоги щодо ефективності функціонування і взаємодії підприємств як на національному рівні, так і в системі міжнародного поділу праці. Визначальною вимогою визнання вітчизняного виробника міжнародною спільнотою є досягнення відповідності управлінських процесів у межах його діяльності. Ефективне господарювання залежить від прийняття вчасних оперативних та обґрунтованих рішень щодо управління виробництвом.

У системі управління операційною діяльністю підприємства чільне місце посідає облік витрат на виробництво та аналіз собівартості продукції, за допомогою яких здійснюється контроль за ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Водночас наукові дослідження організаційно-методичних механізмів удосконалення процесів управління операційною діяльністю підприємства не знайшли необхідного наукового висвітлення.

Розвиток підприємств із врахуванням сучасних умов господарювання вимагає поглиблених досліджень обліку і контролю витрат в системі управління підприємством. Необхідність теоретичних і практичних опрацювань організаційно-методологічного механізму управління операційною діяльністю підприємства визначили вибір напрямку дослідження.

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Проблеми обліку, аналізу та контролю витрат, а також калькулювання собівартості продукції знайшли висвітлення у працях вітчизняних вчених: М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.Г. Лінника, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкара, В.В. Сопка ін., а також зарубіжних вчених: П.С. Безруких, М.А. Вахрушиної, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, Т.П. Карпової.

**Мета статті** полягає в розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат у системі управління операційною діяльністю підприємства, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва на основі застосування функціонально-вартісного аналізу.

**Виклад основного матеріалу.** Вхідження України в світову економічну систему включає проблему адаптації до ринкових умов. Зусилля, спрямовані на стабілізацію народного господарства, передбачають конкурентоспроможність окремих суб'єктів підприємництва, що потребує відповідних мікроекономічних важелів і механізмів. Створення механізмів стабілізації в економіці вимагає удосконалення управлінських процесів як промислових підприємств загалом, так і підприємств машинобудівної галузі зокрема.

В умовах ринкових відносин результати роботи кожного машинобудівного підприємства у значній мірі залежать від системи управління, яка забезпечує економічну самостійність підприємства, його конкурентоспроможність та стійке фінансове становище на ринку. Вирішення проблеми ефективного розвитку та економічного зростання машинобудівних підприємств насамперед можливе завдяки удосконаленню системи управління витратами і собівартістю продукції.

Процес управління господарською діяльністю підприємства заснований на зіставленні витрат з отриманими результатами. Абстрагуючись від інших факторів впливу, можна стверджувати, що прибуток має місце у разі, якщо сума від продажу продукції, товарів чи послуг перевищує витрати на їх виробництво або придбання. Отже, успішний економічний розвиток господарюючого суб'єкта залежить від ефективного використання і перерозподілу виробничих та фінансових ресурсів у процесі господарської діяльності підприємства на різних її стадіях, які безпосередньо здійснюються управлінським апаратом.

Вітчизняна економічна теорія розглядала витрати виробництва у двох значеннях: по-перше, як суспільні витрати виробництва (вартість продукції), тобто сукупність матеріальних витрат уречевленої праці та витрат живої праці, що характеризує вартість виробництва товару для суспільства; по-друге, як індивідуальні витрати виробництва (собівартість продукції), тобто сукупність матеріальних витрат уречевленої праці та витрат частки живої (необхідної) праці, що формує вартість виробництва товару для підприємства.

До складу витрат підприємства включають витрати на спожиті засоби виробництва (сировину, матеріали, паливо, енергію, амортизаційні відрахування основних засобів) та на оплату праці робітників підприємства. Відокремлення витрат виробництва від загальної величини вартості товару пояснюється необхідністю відтворення у колишньому масштабі основних його елементів: робочої сили, засобів та предметів праці. Це потрібно для того, щоб підприємство могло забезпечити поновлення процесу виробництва, тобто здійснювати його безперервний процес.

Отже, витрати виробництва – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію необоротних активів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому) з відповідними на неї нарахуваннями.

У сучасній зарубіжній економічній теорії під витратами виробництва розуміють витрати, які включають зовнішні та внутрішні платежі власниками ресурсів, щоб гарантувати стабільні поставки цих ресурсів для відповідного виробничого процесу [5, с. 430–431]. Тобто зміст, місце і роль витрат розглядають як складовий елемент ціни, що формується в ринковому механізмі на основі попиту і пропозиції.

Враховуючи позиції економічної теорії щодо витрат виробництва, Я.В. Соколов взагалі заперечує доцільність обчислення собівартості. «Конкуренція робить калькуляцію майже беззмістовною, оскільки ціна в цьому випадку складається під впливом попиту й пропозиції, а сама по собі фактична собівартість на продажну ціну не впливає (впливає планова, або нормативна, собівартість). Покупні ціни зумовлені минулою кон'юктурою, а не реальним фінансовим станом підприємства в даний момент» [6].

В.П. Ярмоленко вважає «...що не можна сприйняти всерйоз думку про те, що в умовах ринкової конкуренції показник собівартості втратив своє значення. Насправді конкуренція – це насамперед цивілізована боротьба між товаровиробниками за зниження собівартості товару, бо тільки низивши цей показник (за інших рівних умов) товаровиробник може знизити й ціну, щоб залучити на свій бік покупця та отримати перевагу над конкурентами» [10, с. 8].

Незважаючи на розбіжність точок зору щодо визначення витрат виробництва і собівартості, ми вважаємо обґрунтованою думку про те, що собівартість як об'єктивна економічна категорія, зумовлена товарним виробництвом, самостійністю підприємства, відображає виробничі відносини між суспільством загалом, його господарюючими ланками – підприємствами, трудовими колективами цих підприємств.

Метою обліку собівартості є своєчасне, повне і достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, а також контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів та інших витрат.

У сучасних умовах управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства, в Україні не існує. На це звернув увагу академік М.Г. Чумаченко, який зазначив, що «в даний час ще немає чіткої системи управління процесом скорочення собівартості» [8].

Зміни, що відбулися за останні роки у політичному та економічному житті суспільства, зумовили нові тлумачення сутності витрат виробництва. Згідно із Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття або амортизації активів або ж у вигляді виникнення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства

(за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [1].

Основним принципом формування витрат є їх відповідність доходам.

Для формування інформації про витрати необхідно з'ясувати критерії, якими необхідно керуватися при обліку витрат і визнанні їх витратами визначеного періоду:

1. Витрати визнаються в бухгалтерському обліку одночасно з зменшенням активів або збільшенням зобов'язань (п. 5 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»).

2. Витрати визнаються витратами визначеного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.

У практичній діяльності машинобудівних підприємств є ситуації, в яких для признання витрат витратами звітного періоду не обов'язково дотримуватись названих критеріїв. Це відбувається у разі: якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходом визначеного періоду. В такому випадку названі витрати відображаються в складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. За даними дослідження, на машинобудівному підприємстві такі витрати можуть виникати за умов освоєння нових виробництв, тобто це комплекс заходів, які спрямовані на випуск нових видів продукції, яку планується реалізувати на споживчому ринку, а також забезпечення виробника необхідною технічною документацією, що засвідчує відповідність якісних характеристик виробу державним стандартам і надає право машинобудівному підприємству виробляти та реалізовувати продукцію в майбутньому; якщо актив забезпечує отримання економічних вигод протягом кількох звітних періодів. У такому разі витрати признаються шляхом систематичного розподілу вартості активу між відповідними звітними періодами. Як показало дослідження, на машинобудівному підприємстві такий розподіл відбувається у вигляді амортизації.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 не визнаються витратами звітного періоду: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала та ін.; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення отриманих кредитів (позик); інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають умовам, перерахованим у визначенні терміну «витрати» [2].

Витрати формуються у процесі використання ресурсів для здійснення діяльності підприємства. У фінансовому обліку витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства. Управлінський облік, як поглиблення і деталізація даних фінансового обліку, розкриває ефективність процесу придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень, мотивації та контролю.

Витрати як показник діяльності підприємства є засобом управління прибутком. Існує пряма залежність між прибутком і витратами:

*Прибуток = Чистий дохід – Виробнича собівартість – Адміністративні витрати – Витрати на збут.*

У зв'язку з набранням чинності у 1997 році законів України «Про оподаткування прибутку підприємств» і «Про податок на додану вартість» з'явилося поняття податкового обліку. Податковий облік – це підсистема бухгалтерського обліку, яка за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам.

На підприємстві податковий облік організовують в такому порядку, щоб задовольнити потреби управління та служби податкового менеджменту в інформації щодо формування бази для оподаткування від усіх видів діяльності, тобто створення системи формування валових доходів та витрат і достовірності їх відображення у декларації про прибуток підприємств, а також повноти нарахування, своєчасності перерахування податків у доход бюджету. Згідно із Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства» валові витрати – це сума будь-яких витрат підприємства у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, що здійснюються як компенсацію вартості товарів (робіт, послуг), які купують для використання у власній господарській діяльності [3].

Між валовими витратами та витратами виробництва існують певні відмінності, а саме: валові витрати обліковують, щоб визначити прибуток, що оподатковується, а витрати виробництва обліковують для визначення собівартості виробленої продукції і обчислення фінансового результату діяльності підприємств.

Як показало дослідження, значне місце в раціональній організації обліку витрат на підприємстві займає економічно обґрунтована їх класифікація, що, в свою чергу, залежить від правильного вибору класифікаційних ознак. Важливого значення набуває економічно виважена з управлінської точки зору класифікація витрат у процесі калькулювання собівартості продукції. Це пояснюється тим, що собівартість – складний інтегрований показник, який об'єднує різноманітні витрати. Власник повинен знати, скільки буде коштувати виробництво певного виду продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на продукцію і яка ефективність від прийняття управлінських рішень. Отримати відповідь на ці запитання можливо завдяки економічно обґрунтованій класифікації витрат.

Управління витратами в сучасних умовах вимагає нових підходів до вибору ознак класифікації витрат, які дозволяють організувати систему контролю витрат, а також їх оптимізацію і економію. Основними факторами, які визначають класифікаційні ознаки витрат на підприємствах, систему їх обліку та калькулювання собівартості продукції, є: вид господарської діяльності підприємства; організаційна побудова господарської діяльності, яка може характеризуватися це-

## ЕКОНОМІЧНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ГАЛУЗЕЙ ТА ВИДІВ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ховою або безцеховою структурою виробництва; галузь та підгалузь виду діяльності, кожна з яких має бути відокремленою у єдиній системі бухгалтерського обліку на підприємстві; вид продукції, що виробляється на підприємстві; методи оцінки об'єктів обліку та визначення трансфертних цін; система організації внутрішньогосподарських відносин; методи формування собівартості продукції.

Пріоритетного розгляду потребує класифікація витрат, за якими немає єдиної думки серед економістів і які мають сут-

тєве значення для організації їх бюджетування, обліку і контролю на підприємстві.

Професор Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська пропонують класифікацію витрат в управлінському обліку за принципом «різні витрати для різних цілей» [4, с. 138].

Професор В. Сопко [7, с. 5] та професор А. Яругова [9, с. 56] відзначають три види залежності змінних витрат від обсягів виробництва (еластичність):

### Класифікація витрат для побудови управлінського обліку на машинобудівних підприємствах

№ з/п	Ознака класифікації	Види витрат
1	За економічним змістом	1) витрати живої праці 2) витрати уречевленої праці
2	За видами діяльності	1) витрати операційної діяльності 2) витрати інвестиційної діяльності 3) витрати фінансової діяльності 4) витрати надзвичайної діяльності
3	За нормативно-правовими документами	1) витрати 2) валові витрати
4	За сферою виникнення	1) виробничі 2) невиробничі
5	За видами витрат	1) елементи витрат 2) статті калькуляції
6	За ступенем однорідності	1) одноелементні 2) комплексні
7	За порядком віднесення на період визначення прибутку	1) на продукт 2) на період
8	За календарним періодом	1) поточні 2) довгострокові 3) одноразові
9	За способом включення у собівартість	1) прями 2) непрями
10	За відношенням до господарського процесу	1) основні (технологічні) 2) накладні (організаційні)
11	За залежністю від прийняття рішень	1) релевантні 2) нерелевантні 3) безповоротні
12	За відношенням до обсягу виробництва	1) умовно-змінні 2) умовно-постійні
13	За реальністю витрачання грошей або активів	1) реальні 2) можливі
14	За єдністю складу (однорідністю)	1) одноелементні 2) комплексні
15	За залежністю від обхвату планом	1) планові 2) позапланові
16	За етапами виробничого процесу	1) переділ 2) процес 3) операція
17	За місцями виникнення	1) структурний підрозділ 2) цех 3) дільниця 4) робоче місце
18	За можливістю регулювання	1) регульовані 2) нерегульовані
19	За можливістю контролю	1) контрольовані 2) неконтрольовані
20	За ефективністю	1) ефективні 2) неефективні
21	За принципом еластичності	1) пропорційні 2) прогресивні 3) дегресивні 4) змішані

1. Пропорційна залежність  $\Delta a/\Delta x = 1$ . Ця залежність характеризується тим, що після того, як змінні витрати перевищують суму витрат, пов'язаних з експлуатацією виробничих потужностей (величина « $b$ »), їх сума буде збільшуватися пропорційно до зростання обсягів виробництва відповідно до залежності:

$$y = b + ax,$$

де  $a$  – змінні витрати на одиницю готової продукції;  
 $b$  – сума постійних витрат за розрахунковий період;  
 $x$  – обсяги виробництва продукції машинобудування;  
 $y$  – загальна сума витрат на виробництво.

Для постійних витрат характерна відсутність залежності між обсягом виробництва і витратами виробництва:  $\Delta a/\Delta x = 0$ , тобто постійними називаються витрати, загальна величина яких залишається незмінною при зміні обсягу діяльності.

Важливе значення для планування собівартості має аналіз факторів збільшення обсягів виробництва. Так, зростання обсягу виробництва за рахунок покращання використання виробничих потужностей і підвищення продуктивності праці не призведе до значного збільшення розміру загальновиробничих витрат, витрат на ремонт та інших, пов'язаних з роботою устаткування. Відповідно, таке зростання спричиняє найбільший вплив на зниження витрат і собівартості одиниці продукції. Збільшення обсягу виробництва екстенсивним шляхом, тобто шляхом розширення цехів або підвищення змінності чисельності робітників, вимагає непропорційного, але значного збільшення розміру виробничих витрат. Тільки за умов оптимального використання всіх технічних можливостей виробничої потужності постійні витрати повністю переносяться на собівартість продукції, в результаті чого всі постійні витрати, включаючи загальні, можуть бути признані корисними.

Виходячи із вищевикладеного, а також на основі вивчення літератури та методики обліку витрат на підприємствах, можна запропонувати класифікацію витрат для побудови управлінського обліку (див. табл.).

Витрати підприємств, на нашу думку, доцільно класифікувати за такими напрямками: для визначення собівартості виготовленої продукції; для прийняття управлінських рішень; для здійснення процесу контролю і регулювання.

## Висновки

Для збереження і покращення загальної прибутковості підприємства керівництво повинне знати розміри специфічних витрат і прибутків на будь-який момент за окремими видами продукції, за кожним цехом та іншими структурними підрозділами підприємства. Облік витрат та їх класифікація надають цю інформацію, допомагають контролювати витрати, встановлюючи критерії ефективності виробництва, відображають оцінку майбутнього стану витрат і фінансових результатів, дозволяють керівництву вносити коригування.

## Література

1. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13.
2. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №318 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – №13.
3. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97 р. №283/97-ВР зі змінами, внесеними Законом України від 01.07.2004 р. №1957-IV // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – №85.
4. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця: 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.
5. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. Пер. с англ. 11-го изд. – К.: ХаГар, 2000. – 785 с.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, Юнити, 1996. – 638 с.
7. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 2-ге вид., переробл. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
8. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине // Світ бухгалтерського обліку. – 1999. – №10. – С. 2–9.
9. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Пер.с польск. Предисловие Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
10. Ярмоленко В.П. Собівартість – об'єктивна економічна категорія // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – №8. – С. 8–13.