

МІСЦЕ ОБЛІКУ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

Розглянуто місце обліку у системі управління витратами підприємства. Доведено, що саме від раціональної організації обліку витрат управлінці зможуть своєчасно виявляти вузькі місця, що дозволить вжити заходів для поліпшення господарювання, підвищення рентабельності, платоспроможності підприємства та спокійного його функціонування в ринковому середовищі.

The place of account is considered in control system by the charges of enterprise. It is well-proven that exactly from rational organization of account of charges leaders will be able in good time to expose bottlenecks, that will allow to take measures for the improvement of ménage, increase of profitability, solvency of enterprise and his quiet functioning in a market environment.

Ключові слова: витрати, система, управління, облік, функції, принципи, організація.

Постановка проблеми. Як відомо, метою обліку загалом та витрат зокрема є забезпечення життєдіяльності та постійного розвитку управлінського циклу на основі взаємодії його функцій на базі облікової інформації, що використовується в оперативному та поточному режимах з інтерпретацією для аналітичних та прогнозних цілей. Однак, досліджуючи місце та роль обліку у системі управління підприємством, не можна не помітити, що фахівці з управління часто взагалі не згадують функцію обліку як важливу складову цієї системи [1]. Ті ж економісти, які все ж таки її згадують, не акцентують на ній уваги [2]. Мало того, цієї функції у “рульовому колесі” менеджменту не помічають навіть фахівці з обліку [3, с. 94]. Якщо обліку як інформаційній функції в управлінському циклі не надається достатньої уваги, то його організації іще менше. Однак саме завдяки організації обліку реалізується його інформаційна функція. Ці не вирішені питання тягнуть за собою інші проблеми, у зв'язку з чим необхідність пошуку шляхів їх вирішення є актуальним та необхідним на етапі сучасного розвитку обліку. Все це і обумовило написання цієї статті.

Аналіз останніх досліджень свідчить про те, що роль обліку у системі управління підприємством загалом широко вивчається у вигляді управлінського обліку. Цим питанням надають увагу: М.Г. Чумаченко, М.С. Пушкар, С.Ф. Голов, Л.В. Нападівська, Б.І. Валуєв, Г.Г. Кірейцев, В.О. Ластовецький та багато інших авторів. Однак, як уже зазначалося, мало хто з них акцентує свою увагу на організації обліку у системі управління витратами. На це вказує Б.І. Валуєв, який зазначає: “... не обґрунтовані організаційні форми системи управлінського обліку, не визначене місце планової та інших економічних служб в умовах передачі у бухгалтерію функцій планування, контролю, аналізу, регулювання. Не вироблені, навіть не означені, принципи, на яких він повинен ґрунтуватися, а також не вирішено питання про його метод” [4]. Саме спробі розв'язання цих проблем і присвячено це дослідження.

Мета дослідження. Довести, що організація бухгалтерського обліку витрат відіграє важливу роль у системі управління підприємством, завдяки якій керівники кожної ланки його організаційної структури можуть приймати своєчасні та зважені управлінські рішення щодо витрат.

Завдання дослідження: (1) показати значимість об'єкту витрат в управлінні підприємством, у тім числі через його класифікаційні ознаки; (2) визначити організуючу роль обліку в системі управління витратами підприємства через облікову політику, яка здійснюється за двома основними напрямками: організаційним та методичним.

Викладення основного матеріалу. Як відомо, управління є процесом цілеспрямованої, систематичної і безперервної дії управляючої підсистеми на керовані об'єкти, якими у нашому дослідженні є витрати підприємства. Усе починається із планування і прогнозування, які неможливі без попередніх фактичних даних, котрі формуються у системі бухгалтерського обліку. Саме за допомогою функції обліку вони збираються і узагальнюються, надаються різним користувачам у вигляді звітності. І ось тут важливе місце займає організація обліку витрат, яка у загальній системі управління визначається, з одного боку, значимістю самого об'єкту; а з іншого – його основними характеристиками, визначеними у його класифікаціях. Розглянемо їх у зазначеному порядку.

Значимість об'єкту витрат в управлінні підприємством пояснюється наступними обставинами. По-перше, витрати мають суспільно-економічне значення, яке полягає в їх відображенні у виготовлюваній підприємством суспільно-корисній продукції, виходячи із потреб ринку. Підприємство, споживаючи певні види ресурсів (матеріальні, трудові, енергетичні та ін.) виготовляє продукцію з метою задоволення потреб суспільства, створюючи при цьому додаткову вартість у вигляді прибутку, тобто отримує від виготовлення та реалізації такої продукції певний економічний ефект. По-друге, основним мотивом діяльності будь-якого підприємства в ринкових умовах є максимізація прибутку, іншими словами, за нижчі витрати отримувати якомога вищий результат. Тому у цих умовах зростає роль витрат як невід'ємної та об'єктивної складової виробничо-збутового процесу. По-третє, витрати виступають інструментом цінової політики та вимірником

ефективності діяльності підприємства, оскільки ціна продукції складається із сукупних витрат на її виробництво і реалізацію та певної величини прибутку, то відповідно чим нижчі ці витрати, тим вищим буде розмір прибутку та більш ефективною така діяльність. По-четверте, витрати є інструментом управління прибутком підприємства, оскільки між ними та прибутком існує прямий зв'язок, що пояснено вище. Із цієї тези випливає наступна: витрати є об'єктом управління, бо виступають основним обмежувальним чинником прибутку і одночасно визначальним фактором, що впливає на обсяг реалізації. Це, безумовно, впливає на управлінські рішення, прийняття яких неможливе без аналізу вже понесених підприємством витрат і планування їх величини на перспективу [5]. Нарешті, витрати також є важливим важелем у веденні податкової політики підприємства, оскільки жорстко регулюються Податковим кодексом, якого підприємство мусить дотримуватися, щоб була не надто висока база оподаткування та відповідно величина витрат на сплату податків.

Як зазначено вище, значимість об'єкту пов'язана із його основними характеристиками, визначеними у його класифікаціях. Таких класифікацій багато у літературі, коли витрати класифіковані за різними принципами, зокрема, "різні витрати для різних цілей" [6, 7]. Щодо нашого дослідження, то найдоцільнішою є класифікація витрат з точки зору організаційних аспектів обліку. Оскільки саме у системі бухгалтерського обліку накопичується інформація про витрати, то їх ділять за двома напрямками: за елементами витрат (матеріальні витрати та витрати на амортизацію необоротних активів, заробітна плата та соціальні нарахування на неї, інші витрати) та за статтями калькулювання (в залежності від об'єкта калькулювання). Крім того, важливу частку витрат займають непрямі витрати. Вони, приєднуючись до прямих, стають об'єктом для цілей управління, для здійснення яких об'єкт "витрати" можна розглядати за чотирма основними класифікаційними групами: (1) витрати для калькулювання й оцінки собівартості виробленої продукції; (2) витрати для економічного аналізу і прийняття управлінських рішень; (3) витрати для здійснення процесу контролю і регулювання, (4) витрати, пов'язані із плануванням та прогнозуванням майбутньої діяльності.

У кожній із перерахованих груп здійснюється подальша деталізація витрат у залежності від запитів різного роду інституцій та окремих користувачів на облікову інформацію, що дозволяє здійснювати План рахунків. У ньому витрати ділять за видами діяльності: витрати від звичайної діяльності та надзвичайних подій, а всередині груп вони підрозділяються далі за різними видами. Такий поділ дозволяє системі бухгалтерського обліку обліковувати витрати таким чином, щоб не тільки узагальнити інформацію про них для зовнішньої звітності, а й деталізувати за напрямками діяльності для керівників окремих підрозділів підприємства різних рівнів і рангів. Саме для них доцільною є класифікація витрат за Планом рахунків, водночас вона є базою для організації обліку витрат у загальній системі управління підприємством, де важливим організуючим елементом є його облікова політика. Формується вона щонайменше за двома напрямками. Перший – це організація облікового процесу (облікової процедури) або процедури з методики обліку витрат (методична частина обліку), другий – організація роботи облікового апарату (організаційна частина) із здійснення робіт, пов'язаних з виконанням методичної частини [8]. Кожний напрямок базується на принципах: перший – на принципах обліку, другий – на принципах організації обліку [9, с.19]. Їх порівняльна характеристика надана у таблиці 1 [9, с. 19], із якої ми використаємо невеликий фрагмент (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика принципів обліку та принципів організації обліку

№ з/п	Принципи обліку, згідно Закону України "Про бухгалтерський облік і звітність" (у методиці обліку)	№ з/п	Принципи організації обліку для вибору форми організації обліку (у організації обліку)
1	Автономність	1	Підпорядкованість загальній логіці управління економікою
2	Обачність (завбачливість)	2	Доцільність наближення функції обліку до центрів прийняття рішень
3	Повне висвітлення (відображення)	3	Делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів
4	Послідовність	4	Взаємодія різних видів обліку, форм його організації та функцій управління
5	Безперервність	5	Методологічна незалежність
6	Нарахування і відповідність прибутків і витрат	6	Психологічний клімат

Лише один цей фрагмент (табл.1) свідчить, як принципи обліку відрізняються від принципів його організації. Принципи, які регулюють методику обліку, викладені у Законі України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Це десять усіх відомих принципів: автономність, обачність, повне висвітлення, послідовність та ін. Ті ж принципи, що регулюють діяльність облікового апарату, являють собою принципи організації обліку. Хоч останні й визначаються підприємством довільно, однак у

відповідності із існуючими чітко визначеними неписаними законами, їх ще називають інститутами. Серед цих принципів назвемо найбільш істотні, що безпосередньо відносяться до об'єкту нашого дослідження: підпорядкованість функції обліку загальній логіці організації управління економікою; доцільне її наближення до центрів прийняття рішень; делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів; посилення взаємодії обліку з іншими функціями управління, з одного боку, та різних видів обліку і форм його організації – з іншого. Пояснимо деякі із них. Так, підпорядкованість загальній логіці організації управління економікою означає, що відділ, у якому зосереджений облік витрат, має працювати у відповідності із вимогами загальної системи управління, діяльність якої спрямована на збільшення прибутку підприємства. Доцільність наближення функції обліку до центрів прийняття рішень стосується центрів витрат і відповідальності, у яких мають працювати представники бухгалтерії, збирати дані, систематизувати та інтерпретувати їх за вимогами зацікавлених внутрішніх користувачів. Із цим принципом перекликається наступний – делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів, коли головний бухгалтер частину своїх повноважень передає керівнику певного відділу (у нашому випадку це може бути виробничий відділ). У останньому здійснюється виробничий облік, який надає інформацію для інших видів обліку (управлінського, фінансового, обліку для оподаткування), у зв'язку з чим діє принцип взаємодії різних видів обліку, форм його організації та функцій управління (контролю, планування, аналізу та регулювання).

До вказаних принципів, щоправда, слід внести деякі уточнення і доповнення. Реформування економіки привело до зміни облікової функції, а отже, і ролі бухгалтера в управлінському циклі. Набуваючи нової якості, облік не тільки реєструє, узагальнює і контролює факти господарського життя. Його завданням стає своєчасне попередження небажаних результатів і наслідків, що виникають із-за відхилень від ustalених параметрів функціонуючого об'єкту, яким у нашому дослідженні є витрати підприємства. Інформація, яка створюється за допомогою функції обліку, дозволяє, по-перше, підвищити оперативність рішень щодо витрат, що приймаються. По-друге, дає можливість заглянути в майбутній стан об'єкту, зокрема, витрат, передбачивши можливу його поведінку і тенденції розвитку. Із цього випливає, що бухгалтерський облік стає активним учасником управлінського циклу. Ведення такого обліку вимагає своєчасного відображення господарських процесів, що відбуваються із витратами підприємства. Це дозволяє на основі облікових даних здійснювати короткострокове прогнозування господарської діяльності. Більш того, одержана інформація, яка відображає як досягнення так і упущення в роботі щодо витрат, може використовуватись для гнучкого оперативного планування, коли швидко вносяться необхідні зміни до норм, лімітів і параметрів, на яких базується планова модель роботи бригади, ділянки, цеху та підприємства в цілому. Ось чому необхідно до названих принципів додати принцип доцільної дії функції обліку на господарську діяльність підприємства і результати його роботи [10].

Цей принцип суттєво поглибить і доповнить два принципи, безпосередньо пов'язаних з витратами підприємства: доцільності наближення функції обліку до центрів витрат і прийняття рішень та взаємодії функцій управління. Недостатньо просто ввести бухгалтерів до функціональних і лінійних центрів витрат і відповідальності. З широким застосуванням персональних комп'ютерів і створенням автоматизованих робочих місць (так званих АРМів) бухгалтери можуть самостійно вирішувати завдання аналітичного стану об'єкту, яким у нашому дослідженні є витрати, на основі чого прогнозувати його майбутній стан, пов'язаний із втіленням тих чи інших варіантів проектів. Звичайно, прийняття рішень здійснюється не одним бухгалтером, а через взаємодію фахівців відділів та служб, що виконують відповідні управлінські функції. Але економічна обґрунтованість і доцільність управлінського рішення багато в чому, якщо не в головному, залежить від якості обліку, його гнучкості та оперативності, комунікативності і динамічності його організації.

Слід зазначити, що тут особливе місце відводиться організації облікової політики, яка здійснюється за двома напрямками: методичним і організаційним. Методичний бік облікової політики [8] – це організація облікової процедури, за якою здійснюється послідовність застосування облікових прийомів з обліку витрат, починаючи із визнання об'єкту витрат, оцінки та документування та закінчуючи складанням бухгалтерського балансу. Сюди слід віднести і такі процедури, як вибір методів обліку витрат та способів їх відображення у системі рахунків бухгалтерського обліку. У першому випадку бухгалтер з поміж існуючих методів обліку витрат (позамовний, нормативний, попередільний чи якийсь інший) вибирає найбільш прийнятний для підприємства, враховуючи особливості організації його виробничого процесу, конкретні можливості щодо забезпеченості матеріально-технічними та трудовими ресурсами. У другому випадку він вибирає способи відображення витрат за Планом рахунків, яким передбачені дві групи рахунків: рахунки класу 8 і рахунки класу 9. В залежності від того, яким є підприємство за розмірами, воно використовує або тільки рахунки класу 8 (невелике підприємство), рахунки класу 9 (велике підприємство), а також рахунки класу 8 і 9 одночасно – теж велике підприємство. Клас 8 підприємство використовує для складання Звіту про фінансові результати, а клас 9 – для систематизації витрат за їх видами – для цілей бухгалтерському обліку та цілей управління. Цей вибір базується на принципах обліку, що відображені вище у таблиці 1.

Окрім організації методичної частини необхідна організація й іншої частини – організаційної, а саме облікового апарату, який включає щонайменше як дві складові: (1) організація роботи облікового апарату із обліку витрат, (2) розміщення функції обліку витрат в організаційних структурах, що реалізується через форму організації обліку. Основою для цієї реалізації є розглянуті вище принципи організації обліку.

Базуючись на них фахівці здійснюють раціональну організацію обліку витрат, що дає змогу (а) забезпечувати апарат управління своєчасною, достовірною та необхідною інформацією про витрати; (б) проводити взаємодію між відділами управлінської служби як у вертикальному (з керівниками підприємства, з одного боку, та з бухгалтерськими відділами чи працівниками бухгалтерії – з іншого), так і в горизонтальному напрямку (з іншими управлінськими службами підприємства). Усі можливі варіанти та етапи такої взаємодії, взаємозв'язку та кооперування різноманітних служб підприємства у галузі обліку витрат направлені на системне функціонування організаційної структури підприємства. Вони відображаються та закріплюються в спеціальних організаційних документах, таких як графік документообігу, робочий план рахунків бухгалтерського обліку, план складання й подання внутрішньої звітності зацікавленим користувачам. Ці організаційні документи, як правило, оформляються додатками до Наказу про облікову політику. Їх структура, насамперед, залежить від тих способів, які визначені методичною частиною облікової політики підприємства [8], а також від технічної оснащеності обліку підприємства. Тільки за допомогою комплексу технічних засобів, якими забезпечені бухгалтери, та найновіших інформаційних технологій можна досягти раціональної організації обліку, за якої будуть організовані усі фахівці, котрі застосують відповідні методичні прийоми з обліку витрат для отримання найвищих фінансових результатів.

Висновки і перспективи подальших розвідок у цьому напрямку. Висловлені міркування підводять до наступних висновків. По-перше, організація обліку загалом та стосовно витрат зокрема має важливе значення у забезпеченні життєдіяльності управлінського циклу підприємства і визначається вона його розмірами, організаційною структурою та формами розподілу праці у ній. По-друге, організація обліку витрат у загальній системі управління необхідна не стільки для вироблення мети та завдань бухгалтерського обліку об'єкту, скільки для розробки та обґрунтування заходів щодо їх виконання. Це являє собою вищий ступінь пізнання процесів управління витратами та ефективного застосування облікової інформації про них у практичному керуванні підприємством. Саме реалізація мети і завдань на підставі раціональної організації обліку витрат дасть можливість правильно і своєчасно відобразити, як вони вплинули на економічний стан господарюючого суб'єкту, виявити вузькі місця на базі створених інформаційних моделей обліку витрат, що дозволить вжити заходів для поліпшення господарювання, підвищення рентабельності, платоспроможності підприємства та спокійного його функціонування в ринковому середовищі.

Хоч вивчення ролі функції обліку в управлінні витратами підприємства проводиться давно, але саме дослідження організаційних можливостей обліку за двома напрямками (методичним та організаційним) в цьому контексті дозволить досягти найвищої ефективності забезпечення життєдіяльності управлінського циклу підприємства.

Література

1. Гончаров В.Н. Функции управления интегрированными предприятиями и закрепление их за уровнями и фазами процесса управления / В.Н. Гончаров, И.С. Николаенко // Эк-ка, мен-т, під-во: Зб. наук. пр. Випуск 16. – Луганськ : Вид. СНУ ім. В. Дала. – 2006. – С. 3–8.
2. Воронкова А.Э. Моделирование задачи совершенствования организационной структуры управления предприятием / А.Э. Воронкова, Н.Г. Калюжная // Економіка промисловості. – 2006. – № 1(32). – С. 3–8.
3. Управленческий учет / под ред. В. Паляя и Р. Вандер Вила. – М. : ИНФРА – М, 1997 – 480 с.
4. Валуев Б.І. Проблемні питання розвитку науки про бухгалтерський облік / Б.І. Валуев // Вісник нац. ун-ту “Львівська політехніка”, Зб. наук. пр. Випуск № 577. – Львів : “Львівська політехніка”, 2007. – С. 40–46.
5. Ягмур К.А. Облік витрат на виробництво будівельної продукції: теорія, організація і методика : автореф. дис.на здоб. наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.09 « Бухгалтерський облік, аналіз та аудит(за видами економічної діяльності)» / К.А. Ягмур – Київ, 2008. – 20 [1]с.
6. Катречко М.О. Багатокритеріальна класифікація витрат за принципом “різні витрати для різних цілей” [Електронний ресурс] / Катречко М.О., Черевань К.Ю. – Режим доступу: [http://www.khibs.edu.ua/2\(7\)2009/R2/7.pdf](http://www.khibs.edu.ua/2(7)2009/R2/7.pdf)
7. Бекрєнева Г.О. Бухгалтерські моделі непрямих витрат промислових підприємств: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. эконом. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Г.О. Бекрєнева – Одеса, 2008. – 24 с.
8. Сльозко Т.М. Процедура бухгалтерського обліку: організаційний та методичний підходи // Бухгалтерський облік і аудит, - 2008. - №4. - С. 31-36.
9. Сльозко Т.М. Організація обліку. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 224с.
10. Сльозко Т.М. Цільова орієнтація функції обліку // Вісник Технологічного університету Поділля, – Хмельницький, 1999. – №3. – С. 110 – 112.

Надійшла 17.02.2012; рецензент: д. е. н. Сопко В.