



УДК 657

Організація обліково-аналітичного забезпечення управління накладними витратами підприємства

Наталія Анатоліївна Остап'юк,
завідувач кафедри обліку, аналізу та аудиту
Черкаського інституту банківської справи
Університету банківської справи Національного банку України (м. Київ),
доктор економічних наук, доцент

Олексій Володимирович Іванюта,
здобувач кафедри обліку і аудиту
Житомирського державного технологічного університету

Анотація. Розкрито елементи організації обліково-аналітичного забезпечення бухгалтерського обліку та розподілу накладних витрат з виділенням конкретних напрямів управлінського впливу. Вивчення традиційної концепції управління витратами дозволило встановити її непридатність для сучасних умов господарювання. Для досягнення дієвості системи управління накладними витратами в сучасних умовах сформовано підхід до вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління за допомогою організації бухгалтерського обліку витрат.

Ключові слова: накладні витрати, облікова політика, організація.

Вступ. Ефективність управління господарською діяльністю підприємства залежить від якості й аналітичності облікової інформації, що формується відповідно до запитів користувачів. Політика управління підприємством і його стратегія охоплюють питання управління формуванням прибутку, його розподілу, інвестування, підвищення конкурентоспроможності підприємства та забезпечення задоволення інтересів його власників і працівників. Водночас стратегія розвитку підприємства базується на інформації про витрати, переважну частину якої надає система бухгалтерського обліку. Організація бухгалтерського обліку як комплекс заходів, що визначають вибір методики й техніки, а також форми організації та представлення інформації у звітності, має вагомий вплив на інформаційне забезпечення управління накладними витратами підприємства.

Постановка проблеми. В умовах кризової економіки одним із факторів виживання підприємства є підвищення віддачі від бізнес-процесів, що передбачає підвищення ефективності роботи кожного працівника, підвищення якості виготовленої продукції (робіт, послуг), скорочення витрат. У зв'язку з цим виникає потреба в оптимізації витрат, при цьому важливо досягти цього з мінімальним зниженням ринкової діяльності підприємства. Досить багато підприємств ще недавно сподівалися, що фінансова криза обійде або обійшла їх стороною, однак реальність виявилася іншою, актуальним для багатьох підприємств постало питання виходу з кризи з мінімальними втратами і витратами. При цьому актуальним є питання оптимізації витрат, однак проблемним на практиці постає раціональний підхід до оптимізації, досягти якого неможливо без відповідного інформаційного забезпечення управління.

Відповідно до положень Національної стратегії розвитку «Україні – 2015» (розробленої 2008 року за

участі Інституту економіки і прогнозування НАНУ, Інституту демографічних і соціальних досліджень НАНУ, Регіонального філіалу Національного інституту стратегічних досліджень в м. Харкові при Президенті України та ін.), ключовою передумовою підвищення конкурентоспроможності національної економіки є технологічна модернізація, здійснення якої неможливе без оптимізації рівня витрат, у т. ч. накладних. Стратегія визначає, що наразі провідним сектором економіки є багатогалузеве машинобудування, яке забезпечує базисні засади періодичного інноваційного оновлення технологічного рівня виробництва, темпи і характер розширеного відтворення валового випуску та валового внутрішнього продукту, конкурентоспроможність економіки, динаміку економічного зростання та якість життя населення. Частка машинобудування у структурі промислового виробництва має бути доведена в перспективі до 30–40%.

Стан вивчення проблеми. В останній час при розгляді проблем інформаційного забезпечення управління витратами науковці більше уваги приділяють загальнотеоретичним проблемам бухгалтерського обліку витрат, класифікації витрат, методам розподілу накладних витрат тощо. Сучасні проблеми організації бухгалтерського обліку витрат і калькулювання зводяться до необхідності посилення наукових досліджень щодо вибору методики обліку витрат і калькулювання та її впливу на фінансові результати діяльності за допомогою облікової політики підприємства. Однак питання потребує значно глибшого дослідження і більш детального розгляду.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Питанням організації бухгалтерського обліку присвятили свої праці вітчизняні вчені: І. П. Бабенко, П. С. Безруких, Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, М. П. Войнаренко, Н. Р. Вейцман, Н. В. Дембінський,



А. А. Додонов, А. М. Кузьмінський, Ю. Я. Литвин, Л. Г. Ловінська, І. В. Малишев, П. П. Німчинов, В. Д. Новодворський, Д. І. Пільменштейн, В. А. Полторадня, М. С. Пушкар, В. В. Сопко та інші; сучасні вчені Росії та зарубіжжя: М. Добія, В. Б. Івашкевич, М. Ю. Медведєв, Я. В. Соколов, А. Н. Сушкевич, А. Яругова.

Дослідженню питань організації інформаційного забезпечення управління витратами підприємства присвятили свої дослідження вітчизняні вчені: І. О. Белебеха, проф. І. А. Басманов, М. О. Блатов, С. В. Бойко, О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. Г. Лінник, Л. В. Нападовська, О. В. Олійник, В. Ф. Палій, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко, а також зарубіжні вчені: К. Я. Анджанян, Х. Андерсен, К. Друрі, Р. Ентоні, Х. Еберт, А. Кальмес, Д. Л. Ніколсон, Д. Рорбах, Дж. Фостер, П. Фрідман, Ч. Хорнгрен, А. Яругова.

В умовах розвитку ринкових відносин і ускладнення організаційних структур підприємств, зокрема великих, набуває особливого значення обліково-інформаційне забезпечення управління витратами. Нові тенденції в господарському механізмі визначають актуальним для підприємств організацію обліку не стільки в частині його методичної і технічної складової, скільки в частині організації роботи та правового статусу суб'єкта ведення обліку, що охоплює функції збору, накопичення, опрацювання та узагальнення інформації для забезпечення ефективного управління підприємством. Питання вимагає особливої уваги і ґрунтовних досліджень, оскільки саме регламентація діяльності облікового персоналу визначає правовий статус працівника (підрозділу), можливості застосування бухгалтером професійного судження і забезпечення ним управлінських функцій у частині вибору методики обліку витрат і калькулювання для забезпечення взяття активної участі у процесі управління підприємством.

Мета дослідження. Дослідження суб'єктного аспекту організації обліково-аналітичного забезпечення управління накладними витратами підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Управління витратами підприємства є досить важливою складовою системи управління підприємства в цілому, адже витрати безпосередньо визначають розмір фінансових результатів підприємства. Формування та надання оперативної і достовірної облікової інформації для управління витратами підприємства зі складною організаційною структурою залежать від злагодженої роботи всього персоналу підприємства, зокрема облікового.

Розглянемо в загальних рисах аспекти управління і значення бухгалтерського обліку й економічного аналізу витрат в отриманні інформації про релевантні витрати, потрібні для прийняття рішень.

Витоки вивчення сутності управління формувались історично. У ХХ столітті сформувалась окрема наука, що досліджує загальні принципи управління – кібернетика. Ця наука вивчає загальні закони управління в живій і неживій природі, а також у техніці й економіці [3, с. 10]. Вагомий внесок у розвиток кібер-

нетики вніс американський учений Норберт Вінер [2]. Основним постулатом кібернетики є те, що всім процесам управління, організованим на системній основі, характерна притаманна така взаємодія: суб'єкт управління здійснює керуючий вплив на об'єкт управління за допомогою відповідних команд; об'єкт управління, приймаючи керуючий вплив, виконує команду. Надалі інформація про опрацьовану і прийняту команду забезпечується за допомогою зворотного зв'язку. Зміст такої інформації дозволяє суб'єктові управління розробляти нові керуючі впливи, що забезпечує можливість об'єктові управління розвиватися відповідно до заданих критеріїв. Зворотний зв'язок одночасно є інструментом контролю з боку суб'єкта управління за поведінкою об'єкта управління.

Частина кібернетики, що досліджує процеси управління на рівні мікроекономіки, отримала назву «виробничий менеджмент», значний внесок у становлення і розвиток якого внесли такі вчені, як П. Тейлор, Р. Гант, М. Вебер, Р. Форд, А. Файоль, Р. Емерсон, Р. А. Маккензі, А. Маслоу, Ф. Тільман, П. Друкер, У. Ойчи, Р. Паскаль, Т. Пітері, Р. Акофф, Л. Берталанді та ін. Особливу увагу вчені приділяли теорії управлінських рішень, спрямованої на пошук нових форм і методів раціонального управління.

Процес управління передбачає розроблення управлінських рішень, які спрямовані на переведення керованої системи в той стан, що сприяє забезпеченню досягнення поставлених завдань у найбільш оптимальні строки та за умови раціонального використання виробничих ресурсів. Факторами впливу на прийняття раціональних, своєчасних і оптимальних рішень є: чіткість і повнота забезпечення виконання рішень; успішне виконання рішень. Зокрема, успішність виконання залежить від рівня вирішення комплексу організаційних питань щодо функціонування керованої системи.

Бухгалтерський облік і економічний аналіз витрат як підсистеми загальної системи управління підприємством надають переважну частину необхідної інформації для управління витратами та господарською діяльністю підприємства в цілому. Обліково-аналітична інформація є основою процесу розроблення і прийняття рішень як заключного етапу процесу управління. Відповідно, обліковий персонал, виконуючи свої функції, забезпечує формулювання та обґрунтування проблеми для управління; роботу з інформацією; формулювання та прийняття рішення і вибір його найкращого варіанта. Відсутність достовірної, повної та вчасної обліково-аналітичної інформації про витрати підприємства може нанести непоправної шкоди його діяльності, призвести до втрати конкурентних переваг підприємства на ринку.

Функції системи управління взаємодіють між собою, формуючи єдиний процес управління витратами, що охоплює всю господарську діяльність, починаючи з постачання і закінчуючи продажем готової продукції (робіт, послуг).

Традиційну концепцію взаємозв'язку процесів управління витратами представлено в дослідженні М. Ансоффа [1] (рис.).

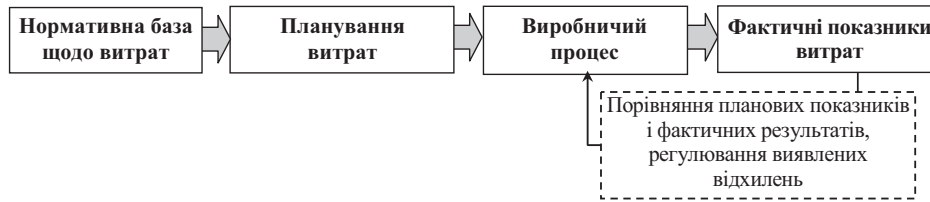


Рис. Взаємодія основних процесів в управлінні витратами

Таким чином, традиційний підхід до управління витратами базується на порівнянні фактичних результатів із заздалегідь установленими (кошторисними), на ідентифікації й аналізі відхилень, виборі й аналізі коригувальних дій, що гарантують відповідність майбутніх результатів кошторисним. Однак за такого підходу відсутній акцент на оптимізації витрат в умовах ускладнення господарської діяльності та виробничих структур підприємства. Посилення ролі облікового персоналу в управлінні витратами передбачає обов'язки бухгалтера щодо планування, обліку, аналізу та контролю витрат за видами діяльності, що сприятиме виявленню можливостей їх економії та оптимізації. Доповнення етапів управління (див. рис.) розробкою кошторисів витрат за видами діяльності як об'єктами управління сприятиме плануванню, обліку, аналізу та контролю витрат через відповідні їх фактори за видами діяльності.

Види діяльності залежать від технології виробництва, виробничої та організаційної структури підприємства в цілому. Однак базисні види діяльності не залежать від розміру підприємства, обсягу випуску й асортименту продукції, кількості та структури клієнтів. Основна ідея управління витратами на основі функціонального підходу пов'язана з тим, що види діяльності споживають відповідні ресурси, тому функціональна система спрямована на планування витрат, тобто формування зв'язку між плановими факторами витрат. Для прийняття управлінських рішень дані кошторисів сприяють обґрунтуванню альтернатив, відкиданню нерациональних рішень, порівнянню очікуваних результатів та оцінці перспектив розвитку бізнесу на основі використання інформації за видами діяльності.

Важливість переходу до управління витратами за видами діяльності зумовлена необхідністю створення умов, за яких функціональні підрозділи підприємства будуть нести відповідальність за економічні результати своєї діяльності, зокрема за виконання планових завдань зі зниження собівартості на рівні первинних виробничих одиниць.

Слід ураховувати, що протягом XIX і першої половини XX століть система обліку витрат була досить простою і задовольняла потреби управління і держави, при цьому для віднесення на готову продукцію накладних витрат використовувалась одна база розподілу на всьому підприємстві або кілька баз у різних підрозділах. Загалом однієї бази для розподілу накладних витрат було достатньо, ураховуючи вузький асортимент продукції, а також невеликі обсяги виробництва.

Протягом останніх двох десятиліть відбулися суттєві зміни в бізнес-середовищі. Питома вага прямих

витрат почала скорочуватися, а накладних – зростати. Більшість операцій здійснюються за допомогою автоматизованого обладнання, розширився асортимент продукції. Крім того, конкуренція в багатьох галузях економічної діяльності набула глобальних масштабів, зросли темпи впровадження інноваційних продуктів у виробництво. Відповідно, проблема розподілу накладних витрат є особливо актуальною для тих підприємств, що виготовляють різноманітну продукцію, яка суттєво відрізняється обсягами і рівнями складності. Система бухгалтерського обліку при цьому повинна надавати достовірну інформацію про розподіл ресурсів з метою ціноутворення.

Зважаючи на це, пошукові шляхи оптимізації розподілу накладних витрат приділена досить значна увага з боку вітчизняних і зарубіжних учених, зокрема таких, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, В. Б. Івашкевич, Л. В. Нападівська, М. З. Пізенгольц, Н. С. Поповенко, М. С. Пушкар, М. І. Скрипник, Л. П. Сухіна, П. Я. Хомин, М. Г. Чумаченко, А. Д. Шеремет. Аналіз праць учених дозволяє зробити висновок, що процес розподілу накладних витрат є однією з найважливіших ділянок обліку для виробничого підприємства, оскільки виникають проблемні питання, від вирішення яких залежать надалі показники собівартості та рентабельності конкретних видів продукції, окремих підрозділів, що впливає на якість виконання бухгалтерським обліком своїх завдань.

Менеджери повинні знати, скільки вони можуть витратити ресурсів за відповідний період, скільки вони зароблять, тому витратна частина кошторисів в умовах ринку повинна впливати з дохідної, а не навпаки. Складно ефективно управляти бізнес-процесами та їхніми складовими, не знаючи, як вони формуються, виконуються і які передбачають результати для досягнення. У ринковій економіці можуть вижити та успішно функціонувати лише ті підприємства, що на підставі достовірної та оперативної інформації вчасно порівнюють доходи з витратами і величиною вкладеного капіталу, щоб оцінити свої можливості з виробництва та обсягів продажу конкурентоспроможної продукції. У зв'язку з цим змінюється підхід до функцій облікового персоналу, зокрема в частині формування інформації про витрати підприємства.

Таким чином, суб'єктний аспект обліково-аналітичного забезпечення управління накладними витратами підприємства за допомогою організації бухгалтерського обліку проявляється в такому:

- розроблення облікової політики підприємства, що враховує стратегію його розвитку. Участь облікового персоналу на чолі з головним бухгалтером у частині накладних витрат перед-



бачає застосування професійного судження як думки бухгалтера щодо наслідків господарських операцій, пов'язаних з витратами, їх розподілу і калькулювання для прийняття управлінських рішень. Професійна думка бухгалтера щодо витрат охоплює комплекс питань: оцінки активів, капіталу, зобов'язань, застосування положень податкового законодавства в частині визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат. Компетенція бухгалтера і його професійне судження дозволяють при розробленні облікової політики підприємства врахувати необхідність формування прогнозової інформації для управління в майбутньому, адаптацію методики обліку до умов господарської діяльності, що змінюються, з урахуванням вимог чинного законодавства;

- розподіл і делегування робіт щодо збору, опрацювання і передання інформації про витрати як методична складова роботи бухгалтера. Обліковий персонал на основі отриманих або складених документів формує масив облікових даних про витрати відповідно до методичних положень облікової політики підприємства. Для управління виробничим процесом передбачається формування показників виробничих витрат. На рівні аналітичного обліку закріплюються центри витрат як первинні їх осередки витрат; визначаються основні види діяльності, механізм розподілу витрат за центрами відповідальності для кожного виду діяльності; встановлюються фактори витрат для кожного виду діяльності;
- подальше опрацювання інформації з використанням методів економічного аналізу та внутрішнього контролю для оцінки фактичних показників, порівняння отриманих результатів із запланованими (або кошторисними), встановлення причин відхилень. Зміст роботи та її виконавці залежать від попереднього вивчення запитів користувачів і забезпечення системи їх задоволення, тобто формування методики обліку витрат, що визначає інформаційне наповнення звітності підприємства про витрати, використовуваної для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, роль бухгалтера в управлінні витратами підприємства визначається завданнями системи управління в цілому і бухгалтера як суб'єкта інформаційного забезпечення управління, робота якого спрямовується на досягнення за допомогою інформації про витрати адекватності системи управління стратегії розвитку підприємства.

Відповідно, участь бухгалтера на етапі розроблення варіантів управлінських рішень про здійснення витрат і їх розподіл є одним з інструментів удосконалення організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання. Традиційно обліковий персонал у частині обліку накладних витрат займається фіксацією даних про понесені витрати в ході господарської діяльності, а також із поданням інформації у формі

бухгалтерської звітності. Необхідним є розширення функцій і доповнення обов'язків бухгалтера щодо інтерпретації, представленої у звітності інформації, участі в її аналізі та розробці на основі цього варіантів управлінських рішень.

У частині накладних витрат інтерпретація інформації обліковим персоналом і її аналіз охоплюють низку досить важливих питань:

- забезпечення досягнення відповідного рівня прибутковості діяльності;
- визначення можливостей збільшення розміру прибутку за рахунок використання виявлених резервів економії витрат, раціонального методу їх розподілу і калькулювання;
- забезпечення рівня якості процесу ціноутворення, у т. ч. трансфертного;
- оптимізація оподаткування діяльності підприємства в межах чинного податкового законодавства;
- визначення можливостей удосконалення методики та організації обліку накладних витрат у цілому, зокрема за рахунок удосконалення аналітичного обліку витрат, вибору більш оптимального методу калькулювання і розподілу, розробки форм внутрішньої звітності.

Висновки з проведеного дослідження. За результатами проведеного дослідження встановлено, що ефективність управління витратами залежить від координації зусиль багатьох фахівців підприємства, зокрема облікового персоналу як суб'єктів організації і ведення бухгалтерського обліку для надання інформації з метою управління відповідно до стратегії розвитку підприємства.

Досягненню дієвості системи управління накладними витратами сприяє сформований підхід до вдосконалення суб'єктного аспекту обліково-аналітичного забезпечення управління за допомогою організації обліку, що передбачає:

- 1) визначення повноважень облікового персоналу в частині застосування методики обліку накладних витрат, їх розподілу і калькулювання;
- 2) чіткість визначених завдань суб'єктом управління перед суб'єктами ведення обліку в частині інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень;
- 3) розширення повноважень облікового персоналу в розробці варіантів управлінських рішень за допомогою сформованого інформаційного масиву;
- 4) налагодження системи взаємодії різних рівнів управління (обліковий персонал, менеджери, керівники центрів відповідальності тощо) у частині змістовного наповнення інформації та строків її формування і передання (розробка системи внутрішньої звітності);
- 5) орієнтацію організаційно-методичних аспектів обліку на стратегію розвитку підприємства і пошук оптимальних варіантів розподілу і калькулювання витрат.

Отже, дієвому обліково-аналітичному забезпеченню управління накладними витратами підприємства



сприяє організації бухгалтерського обліку на основі розроблення облікової політики підприємства як інструменту для вибору оптимальних управлінських рішень із використанням сформованого масиву обліко-

вої інформації. Положення облікової політики щодо накладних витрат на прикладі діяльності великого промислового підприємства є перспективними для дальших досліджень.

Список використаних джерел

1. Ансофф М. Стратегическое планирование / М. Ансофф ; пер. с англ. под ред. Л. И. Евенко. – М. : Экономика, 1989.
2. Винер Н. Кибернетика / Н. Винер. – М. : Экономика, 1987.
3. Керимов В. Э. Управленческий учет в организациях и предприятиях потребительской кооперации / В. Э. Керимов. – М. : «Дашков и К°», 2003. – 460 с.

Summary. Elements of accounting and analytical support for accounting and distribution overheads with the release of specific areas of managerial influence have been disclosed. Study of traditional concepts of cost management allowed to set its unfit for modern economic conditions. For achieving efficiency management system overhead in modern conditions formed approach to the improvement of accounting and analytical management software through the organization of accounting of expenses.

Keywords: overhead accounting policies, organization.