

## ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ПОСТІЙНИХ ТА ЗМІННИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті визначено актуальність та виділено основні завдання, які необхідно вирішити в рамках оптимізації системи обліку витрат на підприємстві. Запропоновано підходи щодо інтеграції систем обліку витрат для побудови масштабованої структурної моделі приведення витрат на одиницю продукції.

The urgency and the primary objectives which are necessary to solve within optimization tasks of costs accounting system at the enterprise are defined in the article. Approaches to integration of costs accounting systems which allow construction of a scaled structural model of costs per unit reduction are offered.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Сучасний стан національної економіки характеризується як позитивними, так і негативними факторами, що впливають на конкурентоспроможність вітчизняних підприємств на світовому й національному ринках. Тенденції світової глобалізації й транснаціоналізації накладають відбиток як на внутрішні процеси, що відбуваються в національній економіці, так і на процеси функціонування вітчизняних підприємств.

Для ефективного економічного розвитку країни в сучасних умовах дуже важливо забезпечити підвищення ефективності роботи підприємств. Що означає досягнення найбільшого ефекту (доходів або прибутку) на одиницю витрат при збереженні або підвищенні якісних характеристик продукції або послуг. Традиційним фактором підвищення ефективності роботи підприємства є впровадження прогресивних форм управління виробництвом, організації виробничих процесів, організації та оплати праці тощо.

Однак, наразі одним із першочергових факторів в умовах активізації конкуренції та росту споживчих цін є впровадження режиму економії ресурсів всіх видів, тобто скорочення витрат і зменшення собівартості продукції. У цих умовах необхідно проводити аналіз існуючих науково-практичних методів і підходів до обліку витрат.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Проблеми обліку та розподілу витрат постійно привертають увагу вчених-економістів. Ці питання розглядаються в наукових працях вітчизняних і зарубіжних учених, де визначені основні принципи й підходи до обліку та управління витратами. Так, у працях І. П. Денисова розглянуто вплив витрат на ціну продукції [1, с.136]. В наукових працях Л. А. Захарченко, Л. В. Кузнецової та ін. досліджено методи та моделі формування витрат в процесі проведення управлінського обліку [2, с.58; 3, с.225]. У праці Т. П. Карпової наведено методику та програмний продукт, який дозволяє розрахувати поточні та планові витрати на послуги зв'язку, який знайшов відображення у запатентованому програмному продукті [4, с.12–24].

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** При цьому не повною мірою вирішеними залишаються питання модернізації вітчизняних систем обліку витрат з урахуванням існуючих у світовій практиці методів і тенденцій.

**Постановка завдання.** Метою статті є розробка науково обґрунтованого підходу до обліку постійних і змінних витрат на підприємствах з урахуванням існуючих особливостей національної системи обліку витрат, використовуючи в якості наукового підґрунтя теоретичні та прикладні засади контролінгу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аналіз наукових праць показав важливість і першорядність правильного й раціонального розподілу виробничих витрат, визначення собівартості продукції, що впливає на формування цінової політики підприємства. У сформованих умовах для успішного функціонування підприємства необхідна побудова високоефективних систем управління витратами, що базувалися б на національних стандартах бухгалтерського обліку. При цьому важливо розуміння того, що процеси глобалізації кінцевим чином призведуть до формування єдиних світових стандартів обліку витрат. У зв'язку з цим виникає найбільш актуальна задача сьогодення, яка полягає в необхідності поступової модернізації національної системи обліку витрат шляхом накладення або інтеграції світових стандартів на вітчизняні фундаментальні основи. Автори вважають за необхідне розпочати у цій статті вирішення завдання щодо розгляду питання організації обліку витрат на підприємстві.

Перш, ніж підійти до рішення поставленого завдання на мікрорівні, розглянемо історію питання організації обліку витрат на макрорівні. Розглядаючи розвиток наукової думки щодо питання управління витратами в хронологічному порядку, можна помітити, що за всю історію незалежної української держави відбулися три істотних зміни облікових систем підприємства в цілому й обліку витрат зокрема:

- крах радянської соціалістичної системи обліку (1992–1998 рр.);
- організація національної системи обліку (з 1998 р.);
- проникнення закордонних систем обліку витрат і впровадження елементів контролінгу в діяльність підприємств (з 2000 р.).

Кардинальні зміни за такий короткий період призвели до того, що основна цільова аудиторія – підприємства – перебувають у стані дезорієнтації, оскільки система обліку витрат є ціннісною системою в спеціальному розумінні. Це, як наслідок, призводить до певної дестабілізації економіки й зниження ступеня довіри, загальної ролі й значення держави в управлінні національною економікою. Водночас велика кількість підприємств різних масштабів і форм власності під впливом глобалізаційних процесів виходять на світові ринки та взаємодіють з іноземними партнерами, потребуючи при цьому чітких орієнтирів щодо методів обліку витрат, прозорих і зрозумілих їх закордонним партнерам. З огляду на вищезазначене, автори виділяють такі ключові завдання, які необхідно вирішити в рамках оптимізації системи обліку витрат:

- оптимізація системи управлінського обліку витрат на підприємстві, що дозволяє вирішувати завдання оперативного планування й забезпечення інформацією управлінських рішень;
- оптимізація методів і прийомів збору статистичної інформації для задоволення інформаційних потреб держави (на підставі вітчизняних вимог і стандартів);
- оптимізація національної системи обліку витрат з урахуванням світових вимог і стандартів для задоволення інформаційних потреб закордонних партнерів і підвищення інвестиційної привабливості національної економіки.

Виходячи з того, що система обліку витрат на підприємстві й буде інформаційною базою для побудови фундаментальних національних і міжнародних систем, саме їй автори й пропонують приділити увагу в статті.

У вітчизняній практиці сформувалася досить працездатна система обліку витрат, що при правильному використанні й відсутності потреби викривлення даних (тобто відсутності корупційної складової) проявляє достатню ефективність у сучасних умовах [5, с.142].

З іншого боку, проблема інтеграції національної економіки у світову і пов'язана з цим проблема уніфікації теорії й практики управління ресурсними потоками підприємства вимагає принципово інших фундаментальних підходів до обліку й управління витратами. Для вирішення цього завдання автори пропонують в ході інтеграції систем обліку витрат спиратися на такі принципи:

- зберегти розуміння співробітниками операційного рівня (економістами, бухгалтерами та ін.) основних принципів обліку діяльності структурного підрозділу/філії компанії існуючих в країні;
- використовувати всі переваги та базові елементи вітчизняної системи обліку витрат на підприємстві;
- використовувати всі переваги світової системи обліку, передові прийоми й практики, що базуються на ній;
- захистити потоки інформації «порогом сприйняття» як від внутрішніх, так і зовнішніх витоків на нижніх рівнях.

Для приведення системи обліку витрат з однієї в іншу найчастіше використовують аналітичний або статистичний методи [6, с.40]. Сутність першого полягає в тому, що на основі аналізу показників минулих років виводяться структурні коефіцієнти приведення й величина кожного виду витрат в одиниці продукції, які потім індексуються відповідно цілям и вимогам планування. Даний метод не є оптимальним, однак достатнім у коротко- і середньостроковій перспективі. Перевагою його є простота і доступність застосування, недоліком – значний ступінь хибності, особливо у випадку тривалої індексації.

Статистичний метод полягає у використанні складного математичного апарату (що обумовлює рідкість використання методу) для побудови моделі витрат, визначення порогів зміни постійних витрат тощо.

Такий метод є більш точним, але при цьому досить трудомістким і менш адаптивним у випадку зміни структури або напрямків діяльності підприємства. Використання такого методу може бути виправдано лише у разі потреби оптимізації проекту, або значної вартості продукції, що випускається.

Авторами пропонується поєднання цих двох методів для побудови масштабованої структурної моделі приведення витрат на одиницю продукції, суть якої полягає у такому (табл. 1):

1. Всі витрати за найменуванням зводяться в таблицю (стовпець «Статті витрат») по групах і нумеруються.

2. Порядок групування здійснюється від фундаментальних статей до нарахувань і податків, які залежать від величини перших (незалежно від того, постійні вони або змінні). Однак нарахування та податки групуються відповідно до порядку утворення, тобто повинен бути візуально-логічний зв'язок статті витрат – нарахування або податку на неї.

3. Величина витрат за кожною із статей відбивається у стовпці «Усього».

4. Визначаються вагові значення кожної статті, тобто скільки постійних і скільки змінних (для загального обліку це буде просте структурування).

5. За підсумками табл. 1 визначається собівартість одиниці продукції й коефіцієнти рівняння з величиною постійних і змінних витрат.

Таблиця 1

Групування витрат на одиницю продукції

№	Калькуляція	Постійні	$k_f$	Змінні	$k_v$	Усього
	Група N					
1.1	Витрати на $n_1$	$fc_{n1}$		$vc_{n1}$		$X_{n1}$
	Група M					
2.1	Витрати на $m_1$	$fc_{m1}$		$vc_{m1}$		$X_{m1}$
...	...	...	...	...	...	...
	Разом	$k_1$		$k_2$		(С) Собівартість

У формульному вираженні для табл. 1 можна прийняти такі положення:

1. Собівартість одиниці продукції (С) буде виражатися сумою за стовпцем «Усього», що представляє калькуляцію витрат в одиниці продукції:

$$\bar{C} = \sum_{i=1}^m x_i \quad (1)$$

2. Підсумки по стовпцях «Постійні» і «Змінні» будуть коефіцієнтами-постійними структурного рівняння витрат на одиницю продукції як постійних (при заданих масштабах виробництва), так і змінних (при заданій технології).

$$\bar{C} = k_1 + k_2, \quad (2)$$

де  $k_1 = \sum_{i=1}^n fc_i$ ;

$$k_2 = \sum_{i=1}^n vc_i.$$

3. Витрати на підприємстві в цілому будуть дорівнювати:

$$TC = k_1 * Q + k_2 * Q = Q * (k_1 + k_2) \quad (3)$$

Для підприємства в цілому правила формування таблиці аналогічні як для одиниці продукції. Таким чином, загальна собівартість всієї продукції для підприємства (табл. 2), окрім традиційної калькуляції буде визначатися за формулою:

$$C = TFC + Q \times VC, \quad (4)$$

де  $VC$  – другий коефіцієнт структурного рівняння витрат в одиниці продукції;

$Q$  – обсяг продукції;

$TFC$  – загальна сума постійних витрат на підприємстві у цей момент в даних масштабах виробництва.

У свою чергу,

$$TFC = \sum_{i=1}^m FC_i. \quad (5)$$

Таблиця 2

Групування витрат в цілому по підприємству

№(і)	Статті витрат	Постійні	$k_f$	Змінні	$k_v$	Усього
-	Група N					
1.1	Витрати на $n_1$	$FC_{n1}$		$VC_{n1}$		$X_{n1}$
	Група M					
2.1	Витрати на $m_1$	$FC_{m1}$		$VC_{m1}$		$X_{m1}$
...	...	...	...	...	...	...
	Підсумок	TFC		VC		Собівартість всієї продукції

Отже, заповнення табл. 1 та 2 відбувається відповідно до вітчизняних стандартів обліку витрат, а лише потім приводиться до світової системи обліку за допомогою логічних методів і структурних коефіцієнтів  $k_f$  і  $k_v$ , що розподіляють сумарні величини статті витрат (калькуляції) на постійні та змінні її складові. Значна кількість статей витрат підпадає безпосередньо під постійні або змінні витрати, тому коефіцієнти приведення застосовуються лише у випадках, коли статтю витрат не можна цілком віднести до конкретного виду витрат.

Таким чином, автори зіштовхнулися з проблемою визначення оптимального механізму подібного розподілу, що був би досить простим для використання на конкретному підприємстві та зберігав певний ступінь точності. Автори дійшли висновку, що для різних підприємств залежно від масштабу та жорсткості вимог до точності інформації будуть придатні різні методи. Так, якщо йдеться про малі та середні підприємства порівняно постійних масштабів, видів діяльності й технологій, то доречно застосування методів

регресії й апроксимації при визначенні співвідношення постійних і змінних витрат у статтях витрат.

Якщо ж йдеться про великі й середні підприємства, де в силу масштабів або процесів динамічного розвитку потрібна підвищена точність даних, доречно, окрім вищезазначеного, застосовувати також методи експертних оцінок як попередні. Експертні оцінки дозволять визначити період регресійного аналізу для кожної із статей відповідно до ситуації на підприємстві, ступеню апроксимації й інші параметри, необхідні для розрахунку коефіцієнтів.

Важливо наголосити, що в сучасному бізнес-середовищі однією із головних задач є оптимізація управління, зокрема пошук оптимального вирішення питання управління витратами, а саме пошук оптимального варіанту між точністю системи приведення витрат та її вартістю (як розробки, так і експлуатації). Тому недоцільно будувати складні математичні моделі без належного рівня підготовки власних фахівців.

Найбільш доцільним є застосування базових прийомів статистики у взаємозв'язку з логічними прийомами й інтуїцією керівництва. Саме ці принципи будуть покладені у подальші розробки за даним напрямком.

**Висновки і перспективи подальших розробок.** Таким чином, необхідна розробка більш ємних, універсальних і точних систем розподілу елементів витрат. Однак, застосування запропонованого у статті підходу вже на даному етапі може давати свої результати. Так, з певним ступенем точності підприємства можуть використовувати прийоми управління й планування витрат вже з урахуванням не тільки зовнішніх, але й внутрішніх факторів, визначаючи небажану динаміку їх структури. Подібний поділ надає можливість виявляти пропорції зміни загальних витрат залежно від обсягів випуску продукції, що у взаємозв'язку з інформацією про зовнішнє середовище дозволить не тільки формувати мінімальну ціну, орієнтуючись на верхній поріг (гранична ціна реалізації), але й застосовувати елементи оптимізації та планування витрат.

Застосування запропонованого підходу на підприємствах дозволить підвищити загальну ефективність роботи шляхом визначення прийнятної структури, обсягів і темпів росту витрат з метою оптимізації цін і тарифів, що особливо важливо в умовах конкуренції. Окрім того, використання цього підходу у комплексі із маркетингом підприємства дозволить формувати конкурентні переваги та фінансові резерви.

У подальших дослідженнях планується розробка науково-методичного підходу до визначення оптимального співвідношення постійних і змінних витрат на підприємствах з урахуванням існуючих та прогнозованих темпів інфляції.

### **Список використаної літератури**

1. Денисов И. П. Управление издержками и ценообразование / И. П. Денисов. – М.: Экспертное бюро, 1997. – 175 с.
2. Захарченко Л. А. Управление витратами: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. А. Захарченко, І. В. Яцкевич. – Одеса: ВМВ, 2011. – 240 с.
3. Методика та програма розрахунку витрат на послуги поштового зв'язку / Н. О. Князева, Л. В. Кузнецова, С. І. Діденко, Н. М. Стужнева. – К.: УДППЗ «Укрпошта», 2003. – 50 с.
4. Карпова Т. П. Управленческий учет / Т. П. Карпова. – М.: Юнити-Дана, 2004. – 351 с.
5. Фінансовий аналіз: [навч. посіб.] / [С. Я. Салига, Н. В. Дацій, С. О. Корецька та ін.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 210 с.
6. Контроллинг: [учеб. для студ. вузов] / [под ред. А. М. Карминского и С. Г. Фалько]. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 336 с.

Прийнято до друку 15.01.2013