

УДК 658.15:657.1 (477.7)

## УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА: ІНТЕГРАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

*Тихонова І.М.*

---

*В статті визначається концептуально-методичний підхід до управління витратами промислового підприємства в аспекті переходу до застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності і необхідності забезпечення високого рівня конкурентоспроможності. Запропоновано здійснювати управління витратами промислового підприємства за допомогою подвійного підходу: питання організації обліку та інформаційного забезпечення адміністрування витрат, питання безпосереднього управління витратами за допомогою заходів внутрішнього управлінського обліку. Визначено перелік заходів щодо регулювання рівня витрат та підвищення рівня конкурентоспроможності, порядок реалізації яких має бути закріплений в наказі про облікову політику.*

**Постановка проблеми.** Процес інтеграції національної економічної системи в європейський простір та світовий господарський простір висуває нові вимоги до забезпечення конкурентоспроможності промислових підприємств, і одним з головних аспектів досягнення такої спроможності до конкурування господарюючих суб'єктів на відкритих ринках є процес управління витратами. В світовій практиці вже визначені загальні принципи і методичні підходи до організації управління витратами, незважаючи на те, що окремого Міжнародного стандарту фінансової звітності, присвяченого обліку витрат, не передбачено, правила організації обліку та управління витратами визначено в ряді інших стандартів.

Сучасні умови господарювання вимагають від суб'єктів господарювання виконання вимог щодо відповідності підходів та стандартів ведення обліку та складання звітності міжнародним підходам та нормативам. Вимоги і правила міжнародного рівня та національного мають певні відмінності, хоча останні і розроблялись в адаптованому форматі до міжнародних правил ведення обліку та складання фінансової звітності. В законодавчому аспекті застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності вже є дозволеним для вітчизняних промислових підприємств та суб'єктів господарювання з іншими видами діяльності, однак ряд проблем, пов'язаних з практичним застосуванням міжнародних положень, їхньою імплементацією в реалії національного економічного процесу, адаптацією самого підприємства до тих прийомів і методів, які доведеться застосовувати в зв'язку з переходом до міжнародних правил

обліку та звітності, лишається невирішеною і знаходити відповіді на такі питання необхідно в ході організації облікового процесу на самому підприємстві шляхом врахування особливостей національного законодавства, інтеграційних перспектив, внутрішнього порядку і особливостей роботи підприємства, можливостей та рівня кваліфікації штату працівників. Особливої уваги питання вдосконалення обліку витрат заслуговує на виробничих підприємствах, оскільки такі суб'єкти господарювання відрізняються найбільш розгалуженою структурою собівартості, різноманіттям підходів до складання калькуляції продукції, товарів, робіт, послуг, а також потребою в гнучкій зміні прийомів і способів щодо віднесення витрат матеріалів, праці, основних фондів та інших складових на собівартість кінцевих продуктів.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Проблемам відображення витрат сучасними підприємствами в умовах інтеграції, а також розробці методичних, теоретичних та методичних рекомендацій в цьому аспекті присвятив свої роботи С. Голов [1], яким обґрунтовані теоретичні засади визнання та обліку витрат з врахуванням генезису та семантики даної категорії, а також з врахуванням перспектив застосування МСФЗ. В роботах І. Білоусової та М. Чумаченка [2] наведено пропозицію щодо повного застосування міжнародних підходів до обліку та відображення в звітності інформації про витрати підприємства на основі імплементації МСФЗ та відмови від національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Аргументацією такого підходу є значна невідповідність національних правил обліку витрат міжнародним нормам і підходам, а також відсутність окремого стандарту з регламентації обліку витрат серед Міжнародних стандартів подання фінансових звітів. Історія формування національних підходів до організації обліку витрат при цьому авторами майже не враховується, що, вважаємо, є не зовсім вірним з точки зору імплементації подібних рекомендацій в практику та з огляду на специфічність процесу формування національних правил обліку та складання фінансової звітності. Також питанням застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності підприємствами України, в тому числі і в аспекті вдосконалення підходів до організації обліку витрат займалися такі дослідники як Ф. Бутинець [3], В. Пархоменко [4], В. Єфименко та Л. Лук'яненко [5], В. Сопко [6], В. Швець [7]. Ґрунтовне дослідження і аналіз особливостей обліку та оцінки витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності проведено О. Линник та О. Кадук [8], в якому розглянуті основні причини необхідності реформування національного інституціонального забезпечення процесу обліку витрат через наявність суттєвих протиріч в цьому аспекті між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Незважаючи на численну кількість публікацій, що висвітлюють результати досліджень питання вдосконалення обліку витрат підприємствами України, в аспекті відповідності підходів національних та міжнародних стандартів, чіткі рекомендації стосовно визначення власного

методичного підходу самими підприємствами, який би дозволяв їм оптимізувати внутрішні обліково-аналітичні процедури таким чином, щоб відповідати міжнародній стандартизації, ефективно управляти витратами, отримати високу інформаційну цінність та результативність від докладених зусиль в сфері організації обліку витрат, розроблено не було. Особливо суттєвим дане питання є для промислових підприємств України, які характеризуються істотними складнощами в сфері організації управлінського та фінансового обліку витрат і визначення собівартості готової продукції. Класичні методи і підходи до калькулювання собівартості продукції, критерії визнання і оцінки витрат, що діють в національному та міжнародному підходах до організації обліку, мають бути узгоджені. Причому зручний і правильний підхід може бути сформульований на мікрорівні самим підприємством в рамках існуючого інституціонального забезпечення.

**Мета дослідження.** Метою даної статті є розробка концептуальних та методичних підходів до вдосконалення процесу обліку витрат на вітчизняних підприємствах щодо підвищення їхньої конкурентоспроможності з врахуванням сучасних інтеграційних перспектив та вимог щодо застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, які включають в себе впорядкований перелік заходів по систематизації та узгодженню підходів до оцінки і визнання витрат, відображення їх в регістрах управлінського та фінансового обліку, зазначення інформації про них в фінансовій звітності.

**Виклад основного матеріалу.** Питання організації управління витратами промислового підприємства з метою підвищення рівня його конкурентоспроможності в аспекті імплементації Міжнародних стандартів фінансового обліку варто розглядати з позицій фінансового та управлінського обліку, оскільки перша складова відповідає організаційно-інформаційній складовій, а друга - безпосередньо процесу управління витратами. Для вітчизняних промислових підприємств нормативною основою для оцінки та обліку витрат є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [9], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [10], Податковий кодекс України [11]. Перелічений набір нормативних документів становить основу для обліку та відображення в звітності інформації про витрати підприємств, однак серед правил, що встановлюються цими документами, є внутрішні протиріччя, які стосуються способів, термінів, методів оцінки витрат. Так, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» та національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку визначають витрати за критерієм зменшення економічних вигід при їхньому виникненні та погашенні або збільшенні зобов'язань, а правила податкового обліку полягають у визначенні чіткого переліку і набору типових витрат, відповідно до якого певні події та їх наслідки класифікуються як витрати. Тобто відбір витрат в податковому обліку є більш жорстким і не підпадає під дію законів логіки, а потрібна лише чітка ідентифікація витрат згідно з встановленим переліком і набором

правил. Така невідповідність триває в національному законодавстві протягом тривалого періоду часу, ще до прийняття Податкового кодексу. В останній редакції Податкового кодексу України зроблено спробу реалізувати уніфікований підхід до класифікації, визнання та обліку витрат, однак вдалось це зробити лише частково.

Так, для визначення суми для нарахування податку на прибуток підприємства застосовується правило нарахування, а не концепція «першої події», яка діяла раніше і полягала у визнанні витрат за фактом, що наставав раніше: або оплата за товари, роботи, послуги, або отримання самих цінностей або послуг. Уніфіковано лише часову складову ідентифікації витрат, а не сам підхід, критеріальний відбір та спосіб оцінки витрат. Так, виробниче підприємство може в своїй діяльності нести такі витрати, які дійсно визнаються витратами в бухгалтерському обліку, а саме: втрати від браку продукції, витрати на навчання і підвищення кваліфікації працівників, закупівля техніки та обладнання, їхня амортизація, передача неповністю амортизованих основних засобів третім особам, витрати на встановлення і обслуговування обладнання, проведення ремонтів виробничих ліній, які не призводять до підвищення економічних вигід від їхнього використання, тобто не є капітальними витратами тощо. З метою визначення податку на прибуток підприємства не всі ці витрати або не в повному обсязі можуть бути віднесені до витрат, а деякі з них стануть витратами в наступних періодах, а деякі не стануть витратами, з точки зору обчислення податку на прибуток, взагалі. Ці різниці називаються постійними і змінними, та порядок їхнього відображення і обліку регулюється в П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [12]. Саме за допомогою рекомендацій даного бухгалтерського стандарту можливим є досягнення певної уніфікації між податковим і бухгалтерським обліком.

Концептуально-методичний підхід до організації адміністрування витрат вітчизняного промислового переробного підприємства має подвійний характер: для процесу управління дуже важливою є інформаційна складова, за яку має відповідати фінансовий облік, а також необхідними є безпосередні управлінські регуляторні дії, які уособлюються за допомогою заходів управлінського (менеджерського) обліку (рис.1).

Однією з головних проблем, що виникають в процесі управління витратами і в результаті призводить до фінансових втрат і нераціональної організації виробничого процесу є невірний розподіл накладних витрат між видами продуктів, робіт (послуг). Дане явище відоме в світовій практиці управлінського обліку як оверкостінг та андеркостінг. У випадку надмірного віднесення частини накладних витрат на певний тип продукції або послуг, тобто вище, ніж фактично було понесено таких витрат при виробництві даного продукту, виникає оверкостінг. І навпаки, якщо на собівартість продукту списано витрат менше, ніж фактично понесено, то виникає андеркостінг.

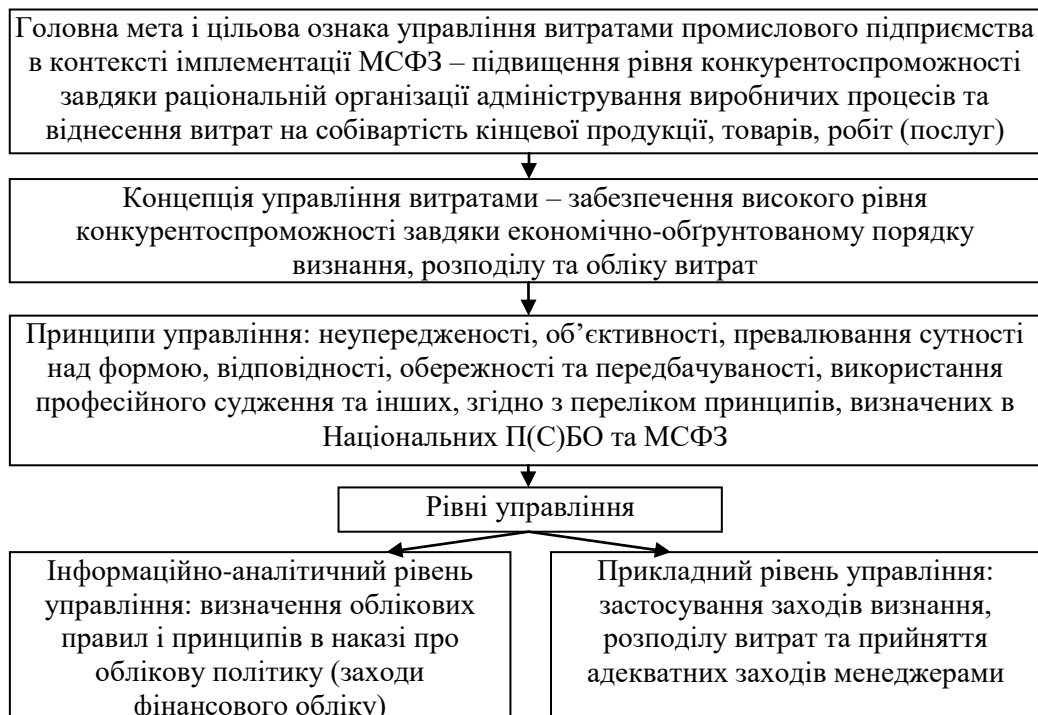


Рис. 1. Концептуально-методична схема забезпечення процесу управління витратами промислового підприємства в контексті імплементації МСФЗ

Обидва явища є небезпечними, оскільки не дозволяють адекватно скласти бюджети продажу, виробництва і закупівлі, невірно визначається оптимальна структура виробництва на підприємстві і, як наслідок, виникає ризик втрати конкурентоспроможності.

В наказі про облікову політику доцільним вважаємо визначення таких аспектів щодо інформаційного забезпечення процесу управління витратами промислового підприємства:

- обрання способу і методу калькулювання собівартості готової продукції (робіт або послуг), що дозволить врахувати специфіку виробничої діяльності і застосувати певний вид калькулювання – по процесний або позаказний, або їхній симбіоз, в залежності від типу виробничої діяльності, об'єктів та груп витрат;

- обрання єдиного способу калькулювання собівартості продукції в фінансовому та в управлінському обліку з метою уніфікації підходів та мінімізації адміністративних витрат на ведення подвійного обліку;

- визначення підходів щодо підвищення достовірності розподілу витрат між об'єктами обліку з метою підвищення точності визначення сум понесених витрат за кожною категорією і об'єктом. Це дозволить оперативно та з меншою кількістю помилок визначити величину витрат, понесених при виробництві окремих продуктів або на окремих ділянках

виробничого процесу, розподілити витрати між виробничими, загальновиробничими та витратами періоду за їхніми типами;

- обрання підходу до уніфікованого визнання та відображення витрат з податку на прибуток в фінансовому обліку з врахуванням вимог П(С)БО 17 «Податок на прибуток» [12] та МСФЗ.

В аспекті впровадження регуляторних процедур управлінського обліку головним заходом раціоналізації структури є підвищення точності розподілу накладних та інших непрямих витрат. Подрібнення структури накладних витрат, яке відоме як один з підходів ABC-аналізу та ABC-управління, значно підвищує точність визначення собівартості кожної одиниці продукції і, зважаючи на наявність сучасних автоматизованих засобів провадження облікового процесу, не ускладнює облікові процедури, не підвищує вартість роботи професійних бухгалтерів.

**Висновки.** Головним інструментом впровадження положень Міжнародних стандартів фінансової звітності з врахуванням вимог Національних положень бухгалтерського обліку на вітчизняних виробничих підприємствах з одночасним підвищенням якості управління та точності визначення собівартості кінцевої продукції, робіт або послуг, досягненням більш високого рівня конкурентоспроможності вітчизняних товаровиробників в умовах інтеграції в європейський та світовий господарський простір є положення внутрішнього наказу про облікову політику підприємства. Незавершеність і недосконалість інституціонального забезпечення в сфері імплементації Міжнародних стандартів фінансової звітності на теренах України змушує самих суб'єктів господарювання формувати власне організаційне забезпечення для оптимізації управління витратами на засадах відповідності нормам та вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності з одночасним ретельним моніторингом власного рівня витрат на виробництво продукції, робіт або послуг на засадах забезпечення високого рівня конкурентоспроможності.

### Література

1. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні / С.С. Голов // Бухгалтерських облік і аудит. – 2006. - № 1. - С. 16-25

2. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 "Витрати" /М. Чумаченко, І Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 3. - С. 13-16

3. Бутинець Ф.Ф. Облік у зарубіжних країнах / Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька- Житомир: ПП "Рута", 2002. - 544 с.

4. Пархоменко В. Финансовая отчетность по международным стандартам [Електронний ресурс]: / В. Пархоменко //Вестник налоговой службы Украины. – 2012. – № 11. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/944>.

5. Єфіменко В. Л., Лук'яненко Л. І. Облік у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / За ред. В. І. Єфіменка./ В. І. Єфіменко, Л. І. Лук'яненко - К.: КНЕУ, 2005. - 211 с.

6. Сопко В. Економіко-правові основи і напрями уніфікації і адаптації термінології бухгалтерського обліку та контролю до потреб міжнародної стандартизації // *Фінанси України*. – 2006. - № 8. – С. 29-36

7. Швець В.Г. Облік нематеріальних активів за міжнародними та національними стандартами [Електронний ресурс] /В.Г. Швець , Я.П. Іщенко// – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/5\\_PNW\\_2010/Economics/59153.doc.htm](http://www.rusnauka.com/5_PNW_2010/Economics/59153.doc.htm)

8. Особливості обліку та оцінки витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / О. І. Линник, О. В. Кадук // *Вісник Національного технічного університету "ХПІ"*. Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. - 2014. - № 33. - С. 22-27. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vspitp\\_2014\\_33\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vspitp_2014_33_6)

9. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р./ Верховна Рада України [Електронний ресурс]: Офіц. видання сайту Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / Верховна Рада України [Електронний ресурс]: Офіц. видання сайту Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

11. Податковий кодекс України: № 2755-VI від 02.12.2010/ Верховна Рада України [Електронний ресурс]: Офіц. видання сайту Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»/ Верховна Рада України [Електронний ресурс]: Офіц. видання сайту Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

## References

1. Golov S. (2006). Retrospektivnyi pogliad na reformuvannya buhgalterskogo obliku v Ukraini [A retrospective view on accounting reform in Ukraine]. *Buhgalterskih oblik i audit*. – Accounting and Auditing, 1, 16-25 [in Ukrainian].

2. Chumachenko M. (2007). Ekonomichna robota na pidpriemstvi ta P(S)BO 16 "Vytraty" [Economic work at the enterprise and Accounting Regulation (Standard) 16 'Expenses']. *Buhgalterskih oblik i audit*. – Accounting and Auditing, 3, 13-16 [in Ukrainian].

3. Butinets F.F.& Goretska L.L. (2002). Oblik u zarubizhnykh krayinah [Accounting at the foreign countries]. Zhitomir: PP "Ruta [in Russian].

4. Parhomenko V. (2012). Finansovaya otchetnost po mezhdunarodnym standartam. [Financial statements according to the international standards]. *Vestnik nalogovoy sluzhby Ukrainy*. #11. - Retrieved from: <http://www.visnuk.com.ua/ru/pubs/id/944> [in Ukrainian].

5. Efimenko V. L & Luk'yanenko L. I. (2005). Oblik u zarubizhnykh krayinah: [Accounting in the foreign countries]. V. I. Efimenko (Ed.). K.: KNEU [in Ukrainian].

6. Sopko V. (2006). Ekonomiko-pravovi osnovy i napriamy unifikatsii i adaptatsi terminologii buhgalterskogo obliku ta kontroliu do potreb mizhnarodnoi

standartizatsii [Economic and legal framework and direction of unification and adaptation of the terminology of accounting and control to the needs of international standardization]. *Finansi Ukraini – Finances of Ukraine*, 8 [in Ukrainian].

7. Shvets V.G.& Ishchenko Ya.P. (2010). *Oblik nematerialnyh aktyviv za mizhnarodnyimi ta natsionalnymi standartami* [Accounting for intangible assets for international and national standards]. - Retrieved from: [http://www.rusnauka.com/5\\_PNW\\_2010/Economics/59153.doc.htm](http://www.rusnauka.com/5_PNW_2010/Economics/59153.doc.htm)

8. Linnik O.I., Kaduk O.V. (2014). *Osoblyvosti obliku ta otsinky vytrat vidpovidno do natsionalnih ta mizhnarodnyh standartiv buhgalterskogo obliku* [Features of accounting and cost estimates in accordance with the national and international accounting standards]. *Visnik Natsionalnogo tehnicnogo universitetu "HPI". Ser.:Tehnicniy progres ta efektyvnist virobnitstva*. Retrieved from: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp\\_2014\\_33\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/vcpitp_2014_33_6) [in Ukrainian].

9. *Zakon Ukrainy «Pro buhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» vid 16.07.1999 r.* Verhovna Rada Ukrainy. Ofits. vydannya сайту Verhovnoi Rady Ukrainy. [The Law of Ukraine “About the accounting and financial statements in Ukraine”] – Retrieved from: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].

10. *Polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 16 «Vytraty»* Verhovna Rada Ukrainy: Ofits. vydannya сайту Verhovnoi Rady Ukrainy. [Accounting Regulation (Standard) 16 ‘Expenses’]. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> [in Ukrainian].

11. *Podatkoviy kodeks Ukrainy: № 2755-VI vid 02.12.2010.* Verhovna Rada Ukrainy. Ofits. vydannya сайту Verhovnoi Rady Ukrainy. [Tax Code of Ukraine # 2755-VI]. Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

12. *Polozhennya (standart) buhgalterskogo obliku 17 «Podatok na prybytok»* Verhovna Rada Ukrainy: Ofits. vydannya сайту Verhovnoi Rady Ukrainy. [Accounting Regulation (Standard) 17 ‘Income tax’]. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01> [in Ukrainian].

### *Abstract*

**Tikhonova I.M.**

#### **Cost management of industrial enterprises: integration aspect**

In the article the conceptual and methodological approach to cost management of industrial enterprise are considered in terms of the transition to the use of International Financial Reporting Standards and the need of the ensuring of high level of competitiveness. It is proposed to regulate the cost of industrial enterprise with a double approach: questions of accounting and information management administration costs, the issue of direct management costs through measures of internal management accounting. The list of measures is to adjust the cost and to provide the increasing of competitiveness, implementation of the procedure which must be fixed in the order of accounting policies progress.