

## **ДОЦІЛЬНІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ У КРИЗОВИЙ ПЕРІОД НА ПІДПРИЄМСТВАХ РІЗНИХ ФОРМ ВЛАСНОСТІ ТА ГОСПОДАРЮВАННЯ**

***Резюме.** У статті проаналізовано систему управління витратами, яка націлена на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.*

***The Summary.** The article discusses the system of cost management, which aims at the constant search for and discovery of reserves to conserve resources, rationing their costs, planning, accounting and cost analysis for their views, promote resource conservation and reduce costs to improve financial and economic activities.*

***Ключові слова:** контролінг, управлінський облік, управління витратами, планування, облік, аналіз витрат, точка безбитковості.*

**Постановка проблеми.** Важко знайти підприємство, яке не відчуло б на собі дихання кризи. Чийсь платежі застрягли у Промінвестбанку, чи банку “Надра”. Хтось мав покупців з рахунками у проблемному банку і тепер з іншими контрагентами перейшов тільки на передоплату. Когось банки перестали кредитувати... Принцип «доміно» спрацював. Однак криза — це, водночас, небезпека і шанс. Ризики підприємства під час кризи набагато зростають, але, одночасно, з’являється шанс. Переглянувши технологію ведення бізнесу, замінивши на підприємстві звичні схеми роботи на більш продумані й ефективні, отримуєте шанс вийти з кризи, посиливши свої переваги порівняно з менш кмітливими конкурентами. Саме так трактують контролінг як продуману систему дій підприємства, навколо якої обертаються всі елементи організації робочого процесу. Така система, природно, наявна в кожному бізнесі сама по собі, проте, інтерес до управлінського обліку як до наукової дисципліни зростає.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** За словами Э. Майєра контролінг слід розуміти як керівну концепцію ефективного управління фірмою і забезпечення її довготривалого існування. [4, с.9]. По суті, контролінг і управлінський облік — одне й те саме. Різниця лише в підходах. Терміном «контролінг» користуються німці, вкладаючи в нього властиве їхньому менталітету значення — функцію тотального й чіткого контролю за робочим процесом на підприємстві. Термін «управлінський облік» ближчий американцям — вони розуміють його як інструмент для прийняття управлінських рішень. В Україні вживають обидва терміни, однак підхід поки що не визначено. За словами О. Терещенка: “Контролінг як система підтримки управлінських рішень був уперше запроваджений на підприємствах США наприкінці XIX – на початку XX ст. Спочатку він був сконцентрований переважно на фінансових питаннях (фінансовий контролінг) і вважався винятково функціональним блоком фінансового менеджменту. З часом сфера компетенції контролера почала поширюватися на маркетинг, постачання, виробництво” [6, с.56]. Окрім того, згідно зі “Словником іншомовних слів” контролінг – це функція менеджменту; систематична перевірка виконання завдань та аналіз стану справ на підприємстві, що виконуються на базі комп’ютерної системи збирання і обробки інформації [2, с.283].

**Невирішені частини проблеми.** В умовах планової економіки управлінський облік виявляв себе в дуже чіткій формі: формі контролю за виконанням плану. Однак, умови змінилися, й механізм обліку або просто забутий, або відкинутий як пережиток минулих часів, а на нових підприємствах і навіть того не сформовано. На Заході давно визнали, що кращої альтернативи системі контролінгу як чіткого інструменту для обґрунтування управлінських рішень наразі не існує.

### **Метою дослідження є:**

1. Оцінка доходів та витрат підприємства у багатьох розрізах. Проаналізувати за якими напрямками бізнесу доходи зменшуватимуться, за якими — залишаться стабільними, за якими — знизяться. Пов’язані з цими напрямками ресурси та витрати, можливо, доведеться змінити або скоротити. Щоб не викинути «курей, які несуть золоті яйця», доведеться точніше оцінити

ефективність ресурсів (витрати на ОЗ, оренду, транспорт, оплату сторонніх послуг, адмінперсоналу тощо).

2. Створити прогнозний бюджет витрат, доходів та руху коштів. Проаналізувати стан підприємства, якщо доходи за період зменшаться на 10%, 25% або 50%. Треба бути готовим до того, що вони можуть різко знизитися з не залежних від дій чи причин працівників.

3. Оцінити поведінку клієнтів. Деякі з них, наприклад, зайняті у банківському, страховому, будівельному бізнесі, прогнозовано понизять обсяг закупівель. Зайняті у сфері споживання (продукти, одяг, розваги тощо) можуть навіть наростити свій оборот. Обсяг продажів для решти клієнтів прогнозовано зменшиться пропорційно до зниження ділової активності. Для цього треба зібрати максимум інформації про постійних і потенційних клієнтів. Проаналізувавши та розсортувавши їх за групами ризику, переходимо до аналізу витрат, пов'язаних із кожною групою клієнтів. Це витрати на імідж, маркетинг, логістику, підвищення лояльності клієнтів.

**Основні результати дослідження.** Основне завдання набуває актуальність навчання правильному механізму впровадження контролінгу в Україні, що зумовлена низкою чинників. Перший — чимало проблем на підприємствах (особливо великих) виникає внаслідок неузгодженості між керівниками різних відділів, які відповідають безпосередньо за економічні результати: виробничниками, фінансистами, маркетологами. Другий — неадекватність стандартного бухгалтерського обліку потребам сучасного бізнесу. Іншими словами, він не дає змоги отримати коректні дані для прийняття бізнес-рішень. Третій чинник — зацікавленість інвесторів у довготерміновій та оптимальній віддачі від вкладених у компанію коштів. Саме налагоджена система управлінського обліку дає в руки топ-менеджерів підприємства «козири» для створення власних конкурентних переваг. Перші кроки, що потрібно усвідомити будь-якому керівнику, — керуваність витрат, а звідси, й прибутку. Дане питання перебуває в зоні компетенції підприємства, а не залежить лише від тенденцій ринку та платоспроможності споживача. Наприклад, загальний дохід підприємства становить 1000 гривень. З них 85% (850 гривень) — витрати, 15% (150 гривень) — прибуток. Власник або уповноважений ним прагне отримувати 200 гривень прибутку. У нього є два варіанти дій. Перший варіант — збільшення обсягу продажу. При цьому схема залишається незмінною — витрати й прибуток становлять 85 і 15 відсотків відповідно. Зрозуміло, якщо прибуток хоче отримати 200 гривень, то збільшуються і витрати — в цьому разі вони становитимуть 1334 гривень. Не кажучи вже про те, що збільшити обсяг продажу на 33% майже неможливо — це знає будь-який маркетолог. Однак є й другий варіант — зменшення витрат на 5,88% дає той самий ефект, що й збільшення продажу на 33,3%.

На жаль, багато підприємств не помічають простоти цієї схеми й вибирають складний і витратний шлях. Рис. 1.



Рис. 1. Приклад отримання більшого прибутку з мінімальними витратами.

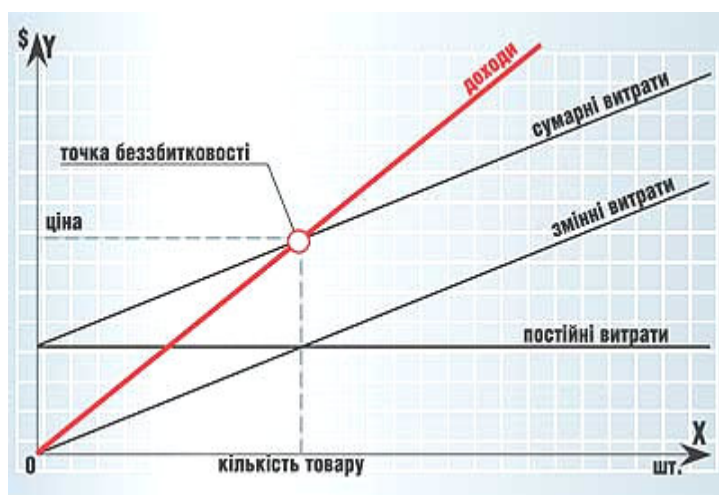
Розуміння логіки маніпулювання витратами дає змогу суттєво спростити механізми визначення низки найважливіших для підприємства показників — собівартості, фінансових результатів, а також прийняття управлінських рішень, контролю та регулювання.

До цифри собівартості однієї одиниці товару звичайно включають витрати на сировину, платню робітникам і загальновиробничі витрати. Перші й другі — завжди є змінними витратами, що коливаються залежно від кількості, форми оплати тощо. Загальновиробничі витрати, своєю чергою, підпадають під обидві класифікації — є тут і постійні, й змінні

чинники. Так, підприємство «А», що спирається тільки на показники бухгалтерського обліку, формуючи собівартість, не враховує постійні витрати. Підприємство «В», що використовує показники управлінського обліку, включає до цифри собівартості всі елементи. Таким чином, собівартість одиниці товару в першому випадку буде меншою, ніж у другому. Проте це тільки на перший погляд. Взяти хоча б обсяг готової продукції — логічно, що у першого підприємства її буде більше, ніж у другого. Саме в цьому і криється проблема.

По-перше, підприємство, що випустило більше продукції, зазвичай, вимушене якусь її частину відправити на склад, тобто заморозити гроші в товарі на невизначений період часу. До того ж збільшується й сума оподаткування. Таким чином, на виході підприємство «В» отримує більший прибуток, ніж «А». На жаль, використати другу схему в нашій країні поки що неможливо — законодавство зобов'язує підприємців розраховувати собівартість саме за схемою бухгалтерського обліку. Проте коли йдеться про переваги контролінгу в повсякденній роботі бізнесу, то вони очевидні.

Включивши до системи контролінгу механізми обчислення таких показників, як точка беззбитковості, запас міцності та операційний важіль, можна отримати інструмент чіткого обґрунтування важливих управлінських рішень (рис. 2).



**Рис. 2 Точка беззбитковості**

Точка беззбитковості — це інформація про те, за якою ціною та скільки продукції необхідно продати, щоб вийти «в нуль» або отримати хоча б якийсь прибуток. Найзручніше аналіз беззбитковості навести в графічному вигляді. На графіку по осі X відкладається кількість товару, по осі Y — доходи й витрати в грошовому еквіваленті.

У точці беззбитковості доходи дорівнюють сумарним витратам, а ціна X кількості товару дорівнює змінним витратам (витраченому на X кількість товару) + постійні витрати. Виходячи з цього показника, можна вирахувати запас міцності, безпеки (оцінка додаткового рівня беззбитковості, обсягу продажу). Вона відбиває граничну величину можливого зниження обсягу продажу без ризику зазнати збитків.

Щоб побудувати чітку схему контролінгу, необхідно, насамперед, правильно бачити фінансове становище бізнесу в розрізі різних напрямів діяльності, тобто окремих видів виробництва. Йдеться про фінансову структуру підприємства — набір бізнесів або інших сфер фінансової відповідальності, що розподілено між структурними підрозділами підприємства і виступають об'єктами бюджетування та управлінського обліку. Є три основні елементи фінансової структури підприємства: центри фінансової відповідальності, центри фінансового обліку та місця виникнення витрат.

Перші відповідають за всі фінансові результати — дочірні фірми холдингів, виокремлені філії, великі цехи. Центри фінансового обліку можуть відповідати тільки за певні фінансові показники, але найчастіше не відповідають за жодні фінанси загалом, а тільки ведуть їхній облік — служби збуту, цехи з випуску продукції або складальні. Місця виникнення

витрат, своєю чергою, відповідають тільки за витрати — це компетенція бухгалтерії, кадрового відділу. Розуміння особливостей роботи кожного елементу може стати в пригоді тому, хто вибудовує систему контролінгу. Адже, виходячи з відмінностей між ними, є сенс по-різному спланувати схему управлінського обліку на кожній окремій ділянці. Крім того, будь-якому з трьох центрів можна прищепити функції іншого, у такий спосіб збільшивши прибутковість підприємства. Наприклад, рекламний відділ підприємства міг би продавати свої послуги й третім особам, приносячи компанії додатковий прибуток. Іншими словами, з місця виникнення витрат перетворитися на центр фінансової відповідальності.

**Висновок.** Отже, прищеплюючи підрозділам підприємства функції центрів фінансової відповідальності, керівники підприємства можуть істотно оптимізувати фінансову складову свого бізнесу. Потрібно також усвідомлювати, що ці дії можуть призвести до роз'єднання й навіть розбити підприємство. Щоб цього не сталося, менеджер, який здійснює контролінг, повинен дуже конкретно й чітко розподілити функції, відповідальність і фінансові схеми між центрами.

Удосконалення системи управління витратами націлене на постійний пошук і виявлення резервів економії ресурсів, нормування їх витрат, планування, облік та аналіз витрат за їх видами, стимулювання ресурсозбереження і зниження витрат з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

### **Використана література**

1. П(С)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.1999 р. №318, зі змінами і доповненнями. // zakon.rada.gov.ua.
2. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. – Львів: Вид. націон. ун-ту “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.
3. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. - Житомир., 2002.; ПП. "Рута", 2000.- 446с.
4. Гуцайлюк З.В. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку в Україні в умовах формування ринкових відносин./ Тез. допов. міжвузівської науково-практичної конфер. "Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання".- Львів,- 1997.- С.18-20.
5. Економічна енциклопедія: У 3-х т. Т.1/ Ред.: С.В.Мочерний та ін. – К.: Вид центр «Академія», 2000 – с. 864.
6. Каракоз И.И. Вопросы теории оперативного учёта.- К.: Вища школа, 1965.- 192 с.
7. Лень В.С. Управлінський облік.-К.: Знання-Прес, 2003.-287с.
8. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления: Пер. с нем.– М.: Финансы и статистика, 1993. – 96 с. – С.9.9.
9. Нападowska Л.В. Управлінський облік: Підручник для ВНЗ. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
10. Стефанюк І. Б. Контролінг: історичні аспекти становлення і розвитку //Фінансовий контроль. – 2004. – № 6. – С. 35–41.
11. Терещенко О. О. Антикризисное фінансове управління на підприємстві: Монографія. – К.: КНЕУ, 2004. – 268 с.
12. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерський облік: минуле, тепер... майбутнє?! //Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 2–6.
13. Чумаченко Н. Г. Контролінг перспективи не має //Фінансовий контроль. – 2005. – № 3 (26). – С. 35–38.
14. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
15. Шевченко И. Управленческий учёт.-М.: Интел-Синтез, 2001.- 112с.