

УДК 631.145:631.151.61

**М. М. Гоголь, О. В. Садченко**

Одеський державний аграрний університет

Одеський національний університет імені І. І. Мечникова

## **ОСОБЛИВОСТІ КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ ПРИ УДОСКОНАЛЕННІ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ВЕРТИКАЛЬНО-ІНТЕГРОВАНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Розглядається теоретичне і практичне значення класифікації витрат при формуванні системи управлінського обліку на вертикально-інтегрованих підприємствах. Обґрунтовано розподіл витрат підприємств з вертикально-інтегрованим напрямом виробництва продукції галузі виноградарства за основними функціями управління, а також за місцями їх виникнення та центрами відповідальності.

**Ключові слова:** класифікація витрат, управлінський облік, вертикально-інтегровані підприємства, ефективне управління.

У міру стабілізації розвитку економіки України в цілому і її аграрного сектора зокрема, особливої значущості набувають проблеми, пов'язані з обґрунтуванням оптимальних параметрів розвитку виробництва, що забезпечують стійке економічне зростання підприємств на регіональному рівні. Ефективність функціонування будь-якого підприємства в тривалій перспективі безпосередньо залежить від правильного формування та розподілу витрат, що дозволяє виконувати функціонуюча система управлінського обліку.

Останніми роками зросла увага науковців до організації та використання системи управлінського обліку. Рішенням питань удосконалення системи управлінського обліку присвятили свої праці такі вітчизняні науковці, як С. Ф. Голов, Ф. Ф. Бутинець, С. О. Левицька, Л. В. Нападівська. Окремі аспекти класифікації витрат управлінського обліку розглянули в своїх працях О. В. Карпенко, А. Д. Шеремет, В. Ф. Палій, А. М. Вахрушина, Р. А. Алборов, О. В. Лишиленко, В. Б. Івашкевич, О. Д. Каверіна, В. С. Лень, С. О. Стуков і ін.

Метою даної статті є теоретичне і методологічне обґрунтування основ класифікації витрат при вдосконаленні системи управлінського обліку на вертикально-інтегрованих підприємствах галузі виноградарства.

Теоретичне і практичне значення для управлінського обліку витрат на виробництво має їх науково обґрунтована класифікація. Під класифікацією витрат слід розуміти зведення за визначеними ознаками витрат на виробництво продукції в економічно обґрунтовані групи, які б включали витрати, однорідні за своїм змістом або близькі між собою. Однак це не означає тотожності із затвердженими статтями витрат.

На сьогодні у економічній літературі налічується близько двох десятків класифікацій витрат. Причому автори застосовують різні ознаки їх групування. Крім того, запропоновані класифікації мають загальний характер,

призначені в основному для потреб наступного контролю та виявлення собівартості після завершення процесу виробництва. Вони не пристосовані до потреб ефективного управління. Не ставлячи собі за мету висвітлення поглядів різних авторів щодо класифікації витрат, вважаємо за потрібне зупинитись на обґрунтуванні такої, яка б відповідала сучасним потребам управління вертикально-інтегрованих підприємств.

Сучасні ринкові умови господарювання потребують чіткого розподілу витрат за основними функціями управління, а також за місцями їх виникнення та центрами відповідальності. Рекомендована нами класифікація витрат для вертикально-інтегрованих підприємств з виробництва й переробки винограду досить широко розмежує коло можливих витрат, її зображено на рис 1.

Зазначений розподіл витрат включає поточні витрати, пов'язані з розширенням процесів господарської діяльності, та довгострокові — пов'язані з вирішуваними підприємством стратегічними задачами.

Отже, можна зазначити, що класифікація витрат для планування, нормування та прийняття управлінських рішень дає можливість врівноважити всі види витрат відповідно до кінцевої мети виробництва — отримання продукту.

В рекомендованій нами системі обліку для вертикально-інтегрованих підприємств витрати на виробництво відображаються на рахунку «Основне виробництво» — фінансового обліку, а в управлінському обліку дані витрати деталізуються відповідно виду продукції, центрів витрат та визначення сфери відповідальності за аналітичним обліком.

Використовуючи в процесі функціонування цілу низку чинників виробництва, що мають різну економічну природу і суть, вертикально-інтегровані підприємства об'єктивно стикаються з проблемою визначення оптимальних ресурсних пропорцій. Обґрунтування параметрів потенційно ефективного підприємства припускає формування такого його збалансованого ресурсного забезпечення, яке забезпечить максимальну віддачу кожного виробничого ресурсу. Рішення цього питання дозволяє створити матеріальну основу організаційної й виробничої системи, в рамках якої можна обґрунтувати способи та методи побудови адекватної системи управлінських і виробничих відносин.

Величина поточних витрат вертикально-інтегрованого підприємства буде визначатись постатейно. Витрати на обслуговування ресурсів, повернутих для інвестування в оборотні кошти, включаються в обмеження за поточними витратами у вигляді відсотків за банківський кредит. Погашення відсотків за використання інвестиційних ресурсів, направлених на придбання основних засобів, здійснюється за рахунок прибутку даної компанії.

Система стратегічного управління витратами є результатом поєднання трьох концепцій і передбачає формування ланцюжка цінностей [2, с. 93]:

- аналіз стратегічного позиціонування;
- аналіз витратообразуючих чинників.

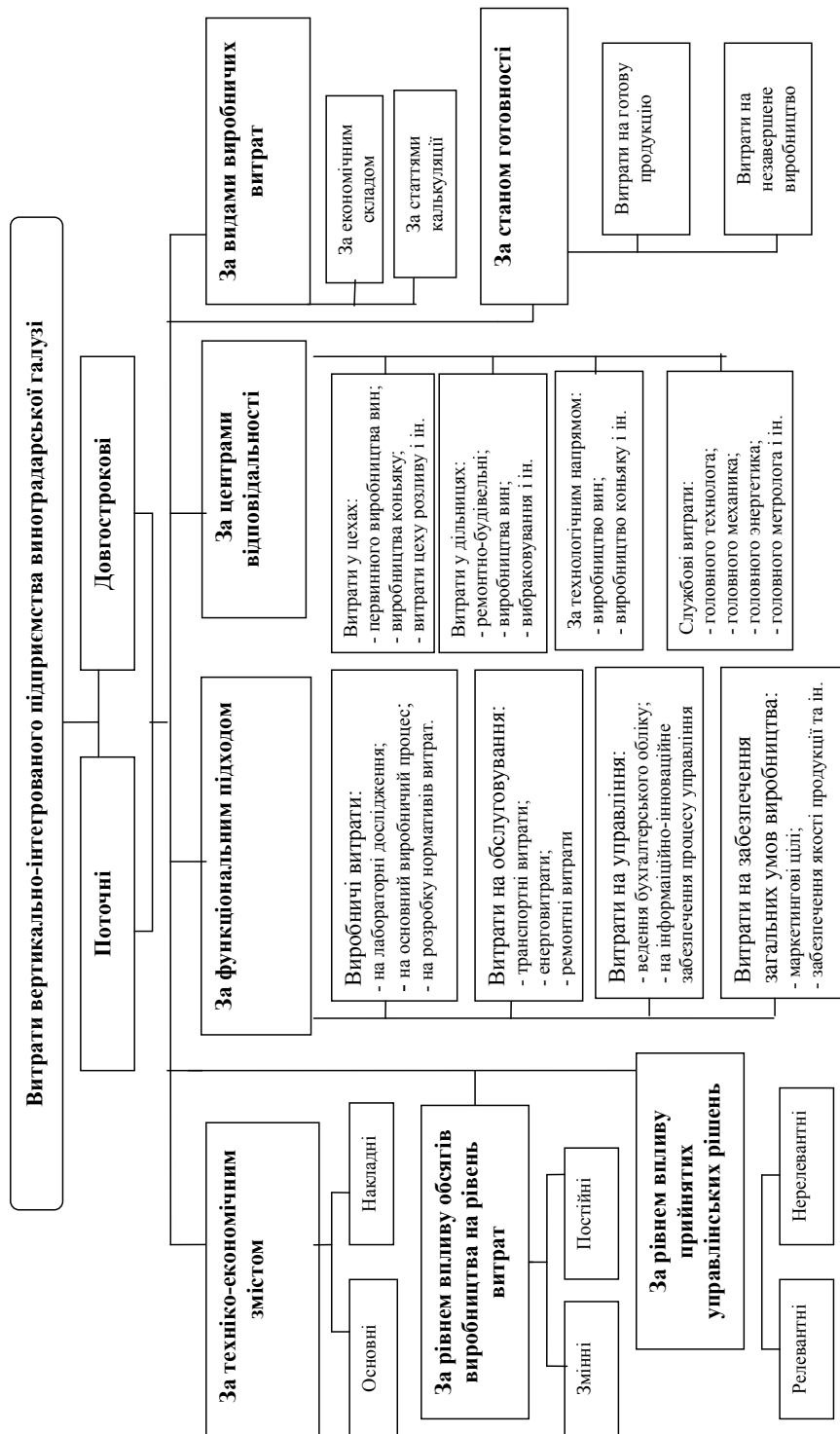


Рис. 1. Класифікація витрат виробництва вертикально-інтегрованих підприємств галузі виноградарства

Цей підхід гармонізується з концепцією створення можливих регіональних кластерів, оскільки в умовах глобалізації економіки головним суб'єктом стають мезоекономічні структури.

Як уже зазначалось, центральне місце в системі управлінського обліку відведено обліку витрат та калькулюванню собівартості продукції. Процес класифікування витрат безпосередньо залежить від методів калькулювання, що і впливає на величину собівартості і розподіл витрат. Основні засади класифікації витрат відповідно до законодавства України розкриті в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» та П(С)БО 16 «Витрати» і передбачають їх групування по видах діяльності, за якими були здійснені витрати, а саме витрати звичайної та надзвичайної діяльності. При цьому витрати звичайної діяльності виникають у зв'язку із здійсненням операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

Формування витрат за місцями виникнення набуло розвитку в двадцятому столітті з метою уточнення калькулювання. До місць виникнення витрат вертикально-інтегрованих підприємств відносять структурні підрозділи, котрі включали об'єкти нормування, планування, обліку з метою контролю й управління витратами виробничих ресурсів.

Потрібно зазначити, що вертикально-інтегрована — це структура об'єднання власності підприємств різних організаційно-правових форм, котрі здійснюють послідовні стадії єдиного циклу виробництва будь-якого продукту. Цей процес включає етапи отримання ресурсів, виробництва сировини і матеріалів, виготовлення готових товарів і закінчується реалізацією їх споживачам, а також включає контроль за використанням устаткування підприємств на різних стадіях технологічного ланцюжка, за трудовими, матеріальними і фінансовими ресурсами.

Можна виділити основні мотиви, що зумовлюють створення вертикально-інтегрованих структур в АПВ і його переробному комплексі. Ми вважаємо, що виявлення мотивів створення вертикально-інтегрованих структур в АПВ особливо важливе, оскільки вони відображають причини, з яких декілька компаній, об'єднавшись, значно збільшують свою ринкову вартість, оскільки, має місце синергетичний ефект інтеграції, тобто зростання капіталізованої вартості об'єднаної компанії, що, в більшості випадків, є метою злиття і поглинань в сучасному бізнесі.

Виділимо такі мотиви:

1. Мотив економії ресурсів, обумовлений масштабами діяльності, який полягає в розподілі постійних витрат на більше число одиниць продукції, що випускається. Основна ідея економії за рахунок масштабу полягає у виконанні більшого обсягу робіт на одних і тих же виробничих потужностях, при тій же чисельності працівників, при тій же системі розподілу і т. д.

Отже, збільшення обсягу дозволяє ефективніше використовувати ресурси, що є в наявності, для всіх виробничих одиниць вертикально-інтегрованої компанії. Вертикально-інтегровані структури в АПВ можуть забезпечувати економію ресурсів, отриману за рахунок централізації маркетингу (наприклад, через збут, широкий асортимент продуктів харчування і продоволь-

чої сировини, рекламу), а також за рахунок усунення дублювання функцій різних працівників, централізації бухгалтерського обліку, введення єдиної системи управлінського обліку, системи фінансового контролю, підвищення кваліфікації персоналу тощо.

#### 2. Мотив монополії.

Цей мотив передбачає посилення свого монопольного положення на ринку. Наприклад, при створенні вертикально-інтегрованих компаній в АПВ підприємства-конкуренти можуть бути придбані з метою подальшого закриття і усунення цінової конкуренції з ними.

#### 3. Мотив підвищення якості управління.

Він полягає в тому, що при створенні вертикально-інтегрованої компанії вона може визначити метою досягнення диференційованої ефективності, коли управління активами будь-якої з фірм після злиття стає ще більш ефективнішим у керуванні за рахунок як реорганізації діяльності компанії, так і зміни управлінського потенціалу, зокрема за рахунок впровадження сучасних методик управлінського обліку.

#### 4. Мотив податкового планування.

Даний мотив передбачає оптимізацію податків або отримання податкових пільг, особливо для підприємств АПВ, що виробляють сільськогосподарську продукцію. Очевидно, що диверсифікація виробництва, яка завжди має місце в умовах вертикальної інтеграції, дає можливість оптимізувати або стабілізувати потік доходів, що вигідно всім учасникам вертикально-інтегрованої компанії.

#### 5. Інноваційний мотив.

Він пов'язаний з орієнтацією вертикально-інтегрованої компанії на можливість використання нових ресурсів і технологій.

Таким чином, до мотивів створення вертикально-інтегрованих структур в АПВ можна віднести: забезпечення гарантованих умов постачання сировини і збуту за допомогою диверсифікації і розширення ринків збуту готової продукції АПВ і виробничої сировини; зміцнення сировинної бази і оптимізація завантаження виробничих потужностей; зниження витрат за рахунок зростання технологічного і фінансово-економічного потенціалу; підвищення якості управління і ін.

Слід також відмітити, що окрім вертикальної, існує також діагональна (конгломеративна, універсальна, багатогалузева, диверсифікована) інтеграція, котра передбачає дії підприємства, направлені на гармонізацію стратегічних інтересів з іншим підприємством, що діє на іншому сегменті ринку і не належить до ланцюжка послідовних переділів, у які входить підприємство, що відноситься до вертикально-інтегрованого бізнесу, але має можливість впливати на довгострокові інтереси третього підприємства.

Отже, на виробничих підприємствах виникають витрати — це сфера відповідальності, пов'язана саме зі створенням продукції, обслуговуванням виробництва і його управлінням. В сучасних вертикально-інтегрованих підприємствах до них можна віднести окремі види виробництва: основне, допоміжне, підсобне та ін., а також структурні підрозділи: цехи, дільниці, майстерні. Групування витрат за виробничими підрозділами надає

можливість запобігти неконтрольованому використанню витрат, а відповідальність за їх використання та кількість закріпити за конкретними керівниками.

Відзначимо, що найважливішим чинником конкурентоспроможності вертикально-інтегрованих підприємств є високий рівень розвитку системи пов'язаних наукових інститутів і галузей. Розвиток інституційного середовища, як відомо, визначає не тільки інвестиційну і інноваційну привабливість економіки, але і надає можливість застосування сучасних технологій управління, які на новому рівні організують систему виробничих технологій і ресурсів, забезпечуючи переваги інноваційних чинників розвитку, що повинно враховуватися при розробці і реалізації стратегії управління витратами.

### **Список літератури**

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 3-тє вид. доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — 480 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік / С. Ф. Голов. — Х.: Фактор, 2009. — 784 с.
3. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: [монографія] / О. В. Карпенко. — Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. — 341 с.
4. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В. М. Панасюк. — Тернопіль: Астон, 2005. — 288 с.
5. Садченко О. В. Теоретичні основи формування та оцінки конкурентоздатності екологічного товару / О. В. Садченко // Екологічний форум. — Луцький національний технічний університет, 2011. — № 3. — С. 227–235.
6. Садченко Е. В. Конкурентные преимущества предприятий в реализации виртуальных экологических цепочек ценностей / Е. В. Садченко // Економічні інновації. Випуск 44: Українське Причорномор'я в національних і міжнародних координатах розвитку: природо-користування, рекреація та туризм, соціальна сфера. Збірник наукових праць. — Одеса: ІПРЕЕД НАН України, 2011. — С. 247–259.

**М. Н. Гоголь, Е. В. Садченко**

Одесский государственный аграрный университет  
Одесский национальный университет имени И. И. Мечникова

**ОСОБЕННОСТИ КЛАССИФИКАЦИИ ЗАТРАТ  
ПРИ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО  
УЧЕТА НА ВЕРТИКАЛЬНО-ИНТЕГРИРОВАННЫХ  
ПРЕДПРИЯТИЯХ**

**Резюме**

Рассматривается теоретическое и практическое значение классификации затрат при формировании системы управленческого учета на вертикально-интегрированных предприятиях. Обосновано распределение затрат предприятия с вертикально-интегрированным направлением производства продукции отрасли виноградарства по основным функциям управления, а также по месту их возникновения и центрам ответственности.

**Ключевые слова:** классификация затрат, управленческий учет, вертикально-интегрированные предприятия, эффективное управление.

**M. Gogol, E. Sadchenko**

Odessa State Agrarian University  
Odessa I. I. Mechnikov National University

**FEATURES FOR CLASSIFICATION OF COSTS IMPROVEMENT  
OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE VERTICAL INTEGRATED  
ENTERPRISES**

**Summary**

The article is dedicated to the economic the theoretical and practical significance of classification of costs in the formation of a management accounting system for vertically integrated enterprises. Justified by cost-sharing venture with the direction of a vertically integrated production wine-growing industry, the main functions of management as well as their place of origin and centers of responsibility.

**Key words:** classification of costs, management accounting, vertically integrated company, effective management.