

- неспроможністю або небажанням вітчизняного інвестора надати реальні інвестиції, нові технології;
- недостатньою відповідальністю держави як продавця майна перед покупцем;
- відсутністю маркетингу приватизації;
- розбіжністю мотивації використання власних і кредитних коштів для приватизації;
- відсутністю єдиного критерію успішності приватизації для держави і інших учасників тощо.

Застосування системного підходу до управління приватизацією має з часом позбавити приватизацію недоліків і суперечностей, принаймні зменшити негативний їх вплив і сприяти тому, щоб зробити приватизацію вектором економічних реформ в Україні.

1. Мэнкью Г.Н. Макроэкономика. – М., 1994. 2. Закон України “Державна програма приватизації 2000–2002”. 3. Бюлетень про приватизацію. – 2000–2001.

УДК 658.386.4.012.4

Г.М. Захарчин

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра економіки підприємства і менеджменту

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В НЕВИРОБНИЧІЙ СФЕРІ

© Захарчин Г.М., 2001

Розглянуто особливості організації управлінського обліку в невиробничій сфері через призму особливостей цієї сфери. Головна увага звертається на проблему підвищення дієвості функцій управлінського обліку (планування, облік, аналіз, контроль), а також на головні методи обліку затрат: облік покриття затрат, облік за зрізаною собівартістю і поопераційний облік.

Management accounting organization particularities in non – productive sphere are described in this article according speciality of this sphere by itself. The main attention is put to the problem of efficiency increasing of management accounting functions: planning, accounting, analysis, control. Also the main costs accounting methods: absorption costing, marginal costing, activity based costing, are observed here.

В умовах ринкової економіки роль економічних факторів в управлінській діяльності підприємств невиробничої сфери зростає, що вимагає необхідності розроблення систем управлінського обліку в цій сфері. Управлінський облік ґрунтується на детальній техніко-економічній інформації про підприємство, його внутрішню діяльність, і ця інформація забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень.

Управлінський облік відіграє провідну роль в усьому управлінському процесі, оскільки він охоплює комплекс функцій управління (планування, облік, аналіз, контроль) і виступає як підсистема в інформаційному забезпеченні управлінського рішення. За допомогою даних, одержаних у системі управлінського обліку, можна локалізувати ті етапи

діяльності підприємств, де виникають невиправдано великі затрати ресурсів і розробляти заходи щодо їх зниження.

Як зазначено в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, організація управлінського обліку є внутрішньою справою підприємств, які самостійно вибирають форми і системи управлінського обліку відповідно до специфіки напрямків діяльності підприємств.

Розглянемо особливості управлінського обліку і зазначимо деякі проблеми його ведення у невиробничій сфері. Ці особливості впливають, насамперед, із специфіки самої невиробничої сфери, яка зумовлює і специфіку головного об’єкта управлінського обліку (затрати), визначає особливості складу і структури затрат, а також порядок їх формування.

По-перше, сфера послуг дуже різноманітна, охоплює різнобічні види діяльності, тому не можна виділити типовий склад витрат єдиної сфери послуг, оскільки як неоднорідні послуги, так і неоднорідним буде склад витрат.

По-друге, деякі послуги мають комплексний характер (наприклад, тур-продукт має різні складові частини), що вимагає різних методичних підходів при формуванні витрат сфери послуг.

По-третє, послуги споживаються одразу після їх надання, тобто збігаються в часі із наданням і споживанням, що не вимагає утримання складів, де б зберігалася продукція, тобто затрати на реалізацію не виділяються в окрему статтю. А такі підприємства, як готелі, банки, перукарні, майстерні з ремонту автомобілів входять в індустрію сервісу, і тому, хоч і меншою мірою, але для них підходить класифікація витрат, як і для виробничих підприємств.

По-четверте, специфічним у сфері послуг є і механізм формування структури затрат, який складається здебільшого за елементами затрат (“кошторис витрат на виробництво послуг і продукції”). Попри те, для деяких невиробничих послуг поряд із кошторисами витрат складається калькуляція собівартості продукції, в якій величина витрат на виробництво послуг визначається або на одиницю послуг, або на одну гривню виторгу від реалізації послуг.

По-п’яте, структура собівартості послуг не така динамічна, як структура матеріального виробництва, хоч вона також змінюється відповідно до змін сфери послуг.

Серед специфічних рис можна виділити те, що створення послуг характеризується високими витратами, насамперед, на оплату праці. Ця обставина характеризує невиробничу сферу як сукупність галузей підвищеної трудомісткості і одночасно свідчить про домінуючу роль фактора праці щодо впливу на результат діяльності галузей невиробничої сфери.

Організаційні аспекти впровадження управлінського обліку на підприємствах невиробничої сфери розглянемо в ракурсі уже зазначених функцій управлінського обліку та його елементів (об’єктів, методів, систем). Функція власне обліку є спорідненою із самим поняттям управлінського обліку, є першочерговою, але не визначальною в системі управлінського обліку, оскільки вона радше відображає технічну процедуру управлінського процесу. Проблематика дієвості функції не має якихось виражених галузевих особливостей і є загальною для підприємств всіх сфер діяльності, які переходять на Національні стандарти бухгалтерського обліку. Ефективність облікової політики підприємств невиробничої сфери буде визначатися оперативністю освоєння нової методики обліку витрат і гнучкістю входження підприємств у реформування системи бухгалтерського обліку.

Облік витрат підприємства здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Для обліку витрат у новому Плані рахунків передбачено рахунки класу 8 “Витрати за елементами” і рахунки класу 9 “Витрати діяльності”.

У механізмі облікової політики підприємств невиробничої сфери першочергове значення мають традиційні елементи, такі, як: вибір об’єкта обліку витрат і оптимального складу витрат, що формують собівартість продукту; визначення порядку обліку та розподілу непрямих витрат; вибір методу обліку витрат (у розрізі постійних і змінних витрат), а також елементи суто управлінського обліку – визначення складу витрат майбутнього періоду (уявні, альтернативні витрати); можливість організації обліку витрат за центрами витрат і центрами відповідальності. Все це вимагає активнішої методичної роботи з обліку витрат, розрахунку планової та фактичної собівартості продукту діяльності невиробничої сфери. Очевидно, що назріла необхідність у розробленні методичних рекомендацій щодо планування, обліку, калькулювання собівартості продукції в різних галузях невиробничої сфери і, насамперед, у сфері туризму як перспективної галузі залучення капіталу, із врахуванням сучасних процесів реформування обліку.

У літературі зустрічаються пропозиції щодо удосконалення облікових і калькуляційних процедур у сфері туристичної діяльності [2, с. 20]. Зокрема, розглядаючи специфічні особливості туристичної діяльності, рекомендується при формуванні затрат туристичних підприємств на виробництво, просування і реалізацію туристичного продукту відображати у випадку виконання силами власних підприємств затрати на надання туристам послуг із: розміщення, проживання і харчування; транспортного обслуговування; екскурсійного обслуговування; медичного обслуговування, включаючи профілактику захворювань; оформлення турпоїздок; візове обслуговування; проведення культурно-просвітницької роботи, розважальної та спортивної діяльності; страхування в період турпоїздки; обслуговування гідями-перекладачами.

Крім того, як пропонується в літературних джерелах [2, с. 20], в склад витрат на виробництво, просування і реалізацію туристичних продуктів слід включати специфічні галузеві витрати, зв’язані із необхідністю їх стандартизації, освоєння турів (включаючи витрати на стажування, вивчення іноземної мови працівниками у країнах-партнерах), оплатою сторонніх організацій за підбір працівників, представницькі витрати.

Дуже важливо враховувати в складі витрат туристичного продукту витрати, які виникли як результат не використаної туристами частини послуг, права на які купуються партіями, блоками чи іншими нероздільними компонентами (із врахуванням транспортних засобів у перевізника чи іншого організатора чартерних програм, розміщення і проживання у організаціях готельної сфери чи інших організацій).

У системі управлінського обліку однією із найважливіших функцій є аналіз, оскільки він є логічним завершенням облікових процедур і виступає основою для прийняття управлінських рішень. Аналіз витрат використовується для визначення вартості послуг у банках і страхових компаніях, туристичних фірмах, при встановленні плати за навчання у навчальних закладах. Оскільки роль цих закладів зростає в сфері бізнесу, то, відповідно, зростає і роль управлінського обліку в їхній управлінській практиці. Очевидно, що для ефективнішого використання даних управлінського обліку розробляються спеціальні прийоми і методи економічного аналізу. Одним із таких методів, що широко використовується в практиці бізнесу, є аналіз рівня беззбиткової діяльності підприємства. Методика аналізу є стандартною і доволі простою, вона ґрунтується на трьох показниках:

рентабельності на основі маржинального прибутку, постійних затратах і обсягу продажу чи виторгу. Маючи ці показники, можна визначити “точку беззбитковості” показника, який забезпечує беззбиткову роботу організації.

Наприклад, для туристичної фірми його визначають як відношення постійних витрат до рентабельності на основі маржинального прибутку одного туру.

Головною проблемою при розрахунку рівня беззбитковості є класифікація витрат із розподілом їх на постійні та змінні, залежно від їх відношення до обсягів діяльності. Для галузі туризму змінними витратами можуть бути витрати, зв'язані із оформленням турів, забезпеченням візового обслуговування, переміщення, проживання, харчування одного туриста чи їх групи, залежно від того, що приймається за одиницю розрахунків, оплата послуг супроводжуючих і гідів-перекладачів, витрати на реалізацію путівок чи турів і т.п. До постійних витрат тур фірми можна зарахувати витрати на рекламу, адміністративно-управлінські витрати центрального офісу, амортизаційні витрати, витрати на придбання і ведення інформаційних баз тощо. Змінні витрати в ресторані – це витрати на продукти і напої, а постійні – оренда, комунальні платежі, оплата праці працівників закладу тощо.

Класифікація витрат часто ускладнюється значною умовністю зарахування їх до категорії постійних чи змінних. Тому роботі із класифікації затрат має передувати аналіз структури витрат для виявлення найвагоміших статей витрат. Пізніше ті витрати, частка яких найбільша в структурі витрат залежно від конкретного змісту, уже розподіляють на змінну та постійну частини.

Функція аналізу невіддільна від функції планування. Плануючи діяльність підприємства, організації, менеджери повинні враховувати поведінку витрат при зміні обсягів діяльності. Керівникам необхідна інформація про поведінку витрат із врахуванням фактора витрат для прийняття різних управлінських рішень, наприклад, про доцільність розширення сфери послуг, про проведення додаткових турів, про нарощування обсягів перевезень тощо. Отже, правильність управлінського рішення буде залежати від правильно сформованої структури собівартості, віднесення витрат до постійних чи змінних із врахуванням фактора витрат.

Визначаючи вплив тих чи інших факторів на собівартість послуг, а також шукаючи резерви зниження собівартості послуг, необхідно дотримуватися принципу диференціації залежно від виду послуг. В умовах ринкової конкуренції при визначенні рівня витрат особливу увагу слід приділяти не тільки застосуванню методів і систем класифікації витрат, а також співвіднесенню витрат із показниками організації, що характеризують вид послуги, методи і форми її надання, організаційну та управлінську структури. Саме таке аналітичне порівняння можливе за допомогою систем управлінського обліку, які зможуть забезпечити вибір оптимальної стратегії і тактики розвитку організації. Серед таких систем можна виділити систему директ-костинг (“зрізана собівартість”), яка є ринковим методом калькулювання за прямими витратами, а непрямі витрати при цьому списують на фінансові результати, зменшуючи валовий прибуток. Ця система дає змогу розглянути вплив обсягів зміни діяльності на зміну витрат. На практиці при калькулюванні скорочених витрат звичайно враховують усі змінні та постійні прямі витрати. Мета застосування системи директ-костинг полягає у визначенні оптимальних розмірів діяльності для забезпечення максимального прибутку. У підприємств з'являється реальна можливість виявити ті види послуг, що істотно впливають на збільшення валового прибутку. В ринковому середовищі це дасть змогу показати вклад кожного виду послуги у загальну ефективність організації і, отже, при формуванні своєї програми діяльності вибрати рентабельні послуги.

У механізмі управлінського обліку є функція контролю та регулювання за витратами підприємства, яка найповніше реалізується через центри затрат і відповідальності, важливі елементи управлінського обліку.

Виділення на підприємствах сфери послуг таких зон має за мету деталізувати витрати, забезпечити взаємозв'язок між витратами, доходами і діями конкретних осіб. Власне, налагодження обліку, планування і нормування витрат у розрізі центрів витрат і відповідальності сприятиме підвищенню дієвості контролю та регулювання. Центри витрат (місця витрат) визначаються як просторово чи функціонально виділені сфери діяльності підприємства, в яких виникають витрати і які можна регулювати.

Центри відповідальності розглядаються як організаційні підрозділи, керівники яких індивідуально відповідають за величину витрат.

Вибір центрів витрат і відповідальності визначається бажанням управлінців мати додаткові точки контролю витрат у структурних підрозділах.

Виділення центрів витрат і відповідальності на підприємствах сфери послуг пов'язане із проблемами : встановлення класифікаційних ознак виділення центрів витрат; визначення оптимальної їх кількості, а також співвідношення між центрами витрат і відповідальності.

Структура невиробничої сфери зумовлює і різний підхід до вирішення зазначених проблем. Навряд чи доцільно виділяти центри витрат і організувати формування інформації за центрами витрат у таких сферах, як житлово-комунальне господарство, довідково-інформаційних службах, театрах, перукарнях, підприємствах прокату через однорідність продукту в цих сферах і їх функціональний характер. Але, в сфері , наприклад, пасажирських перевезень, охорони здоров'я, готельному бізнесі, туризму є сенс організувати центри витрат. Зокрема, в сфері туризму можна виділяти центри витрат за видами туристичного продукту (тур, додаткові туристично-експлуатаційні послуги, товари тощо). Відповідно до цього доцільно виділяти центри розваг, центр оформлення турів, центр формування туристичних маршрутів, центр-кемпінг, центр трансфер, центр інформації, які повною мірою охоплюють різноманітність послуг туристичних фірм і допоможуть ефективніше контролювати витрати у даних центрах.

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. 2. Соболева Е.А., Соболев И.И. Финансово-экономический анализ деятельности туристической фирмы. – М., 1999.