

системі фінансового та управлінського обліку, оскільки інакше відсутня можливість взаємоперевірки та взаємоконтролю даних обох систем обліку.

Подальшим напрямком дослідження та удосконалення наведених у цій статті моделей є розроблення моделей максимізації маржинального прибутку, які інтегрували б в собі також проблему оптимального розміру серії виробництва та оптимальної послідовності виробничих серій, можливість зміни інтенсивності роботи обладнання, можливість роботи в декілька змін.

1. Бутинець Ф.Ф. *Бухгалтерський управлінський облік*. – Житомир: ПП Рута, 2002. – 480 с.
2. Голов С.Ф. *Управлінський облік: Підручник*. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Головкова Л.С. *Организационно-экономический механизм планирования деятельности предприятия на основе контроллинга*. – Днепропетровск, 2002. – 201 с.
4. Данилочкіна Н.Г. *Контроллинг как инструмент управления предприятием*. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 279 с.
5. Ефремова А.В. *Аналитические возможности системы управленческого учета “директ-костинг”*. Дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2002. – 206 с.
6. Петренко С.Н. *Контроллинг: Учебн. пособие*. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с.
7. Шеремет А.Д. *Управленческий учет*. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2004. – 512 с.
8. Hahn D. *Planungs- und Kontrollrechnung: wertorientierte Controllingkonzepte*. – Wiesbaden: Gabler, 6 Auflage, 2001. – 1224 S.
9. Jacob H. *Industriebetriebslehre: Handbuch für Studium und Prüfung*. – Wiesbaden: Gabler, 4., überarb. u. erw. Aufl., 1990. – 934 S.
10. Kilger W. *Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung*. – Wiesbaden: Gabler, 11., vollständig überarbeitete Aufl., 2002. – 657 S.
11. Kilger W. *Optimale Produktions- und Absatzplanung*. – Opladen, 1973. – 623 S.

УДК 657.47.012.32:615.12] (477)

І.Б. Дутчак

Львівський національний університет імені Івана Франка,
кафедра обліку і аудиту

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ АПТЕЧНОГО ЗАКЛАДУ

© Дутчак І.Б., 2007

Обґрунтовано необхідність оперативного управління витратами аптечного закладу з метою збільшення суми прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після оподаткування. Для аналізу облікових даних про витрати аптечного закладу запропоновано застосовувати коефіцієнти визнаних і невизнаних витрат.

The necessity of operative costs regulation to increase the profit level after taxing for drug stores is described in the article. It is proposed to conduct cost analysis of drug stores by using in practice cost- recognition ration and cost-nonrecognition ration.

Постановка проблеми. Управління витратами аптечного закладу вимагає безперервного збору інформації про вже здійснені витрати за даними облікових реєстрів та проведення оперативного аналізу такої інформації з метою прийняття рішень під час їх оперативного планування, безпосереднього здійснення, контролю і регулювання витрат. Своєю чергою, способи та напрями аналізу витрат вимагають постійного вдосконалення через зміни нормативних вимог та всезростаючі інформаційні потреби операторів фармацевтичного ринку.

Аналіз досліджень і публікацій показує, що проблемам управління, обліку та аналізу витрат приділяють увагу у своїх працях багато вітчизняних авторів, зокрема: Ф. Бутинець [2], С. Голов [3], Б. Громовик [4], Г. Гасюк, О. Кузьмін, О. Левицька [5], Є. Мних [6], С. Терещук, А. Новикевич, І. Чухрай [7].

Цілі статті полягають у пошуку альтернативних способів аналізу витрат аптечного закладу за даними його обліку для оперативного управління витратами такого підприємства.

Основний матеріал. Важливою умовою успішної діяльності аптечного закладу (аптеки, аптечної бази, аптечного складу) є досягнення оптимального рівня витрат, внаслідок чого зростає конкурентоспроможність та забезпечується тривале економічне зростання підприємства.

Управління витратами визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [4].

Під час управління підприємством найважливіше значення має оперативне управління витратами, яке здійснюється шляхом застосування загальних функцій управління щодо обраного об'єкта і включає планування, організування, мотивування, контроль і регулювання витрат [5, с. 90].

Завдання управління витратами полягає не у формальній мінімізації, а в досягненні такого рівня, за якого підприємство набуває необхідної прибутковості та конкурентоспроможності [6, с. 359].

В межах системи обліку відбуваються такі етапи процесу управління витратами, як: облік витрат, розподіл витрат, поточний контроль і оперативне регулювання витрат.

Для ефективного управління витратами менеджерам аптечного закладу потрібні різні види інформаційного забезпечення, зокрема: оперативні фактичні та аналітичні дані про витрати. Оперативні дані про безпосередньо здійснені (профінансовані) витрати можна отримувати за даними бухгалтерського та управлінського обліків. Отримання аналітичної інформації про витрати аптечного закладу, на нашу думку, вимагає проведення різних видів аналізу витрат, таких як: структурний аналіз витрат за даними обліку та звітності підприємства, аналіз забезпечення збалансованості витрат, аналіз ефективності витрат та оцінка інформаційної достовірності витрат.

Під оцінкою достовірності кожного виду витрат слід розуміти те, що окремий вид витрат підприємства може набувати різної вартісної оцінки залежно від сукупності принципів визнання таких витрат, тобто необхідно розрізняти витрати визнані та згруповані за принципами П(С)БО чи/та витрати визнані та згруповані на основі положень закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [1].

Аналіз забезпечення збалансованості витрат надає можливість менеджерам та бухгалтерії оптимально розподілити в часі фінансування витрат аптечного закладу, тобто забезпечити збалансованість грошових потоків, що обслуговують такі витрати.

Ефективність витрат підприємства загалом характеризується показниками рентабельності. Їх звично об'єднують у дві групи [6, с. 213]: показники рентабельності товарів (продукції), показники рентабельності вкладеного капіталу.

Структурний аналіз витрат за даними обліку та звітності аптечного закладу доцільно проводити за різними напрямками, зокрема в перерізі елементів витрат і витрат діяльності, валових витрат в перерізі статей Декларації з податку на прибуток підприємства і загальних витрат, здійснених та облікованих у системі бухгалтерського обліку в межах окремого звітного періоду.

До передумов управління витратами належать такі напрями [2, с. 144]:

- оперативне отримання інформації про витрати, що уможливорює своєчасно здійснювати вплив на процес діяльності, оптимізуючи його;
- відповідність системи обліку цілям управління, що забезпечує надання інформації, необхідної для управління;
- виявлення відхилень під час звітного періоду під час діяльності підприємства, що дає змогу менеджерам попереджати виникнення втрат і має велике значення у мобілізації резервів та підвищенні ефективності витрат;
- чіткий взаємозв'язок між величиною витрат і особами, які за них відповідають та їх контролюють. Досягнення цього завдання можливе в умовах обліку витрат за центрами відповідальності.

Облік витрат дає можливість здійснювати оцінку майбутнього рівня витрат і фінансових результатів та вносити корективи до планів діяльності.

Для збереження та підвищення загальної прибутковості підприємства керівництво повинно знати про рівень витрат і доходів на будь-який момент часу за окремими видами товару та за кожним структурним підрозділом підприємства. Інформація про витрати за кожен тиждень або місяць свідчить про ефективність діяльності підприємства і показує, на якій ділянці потрібно вжити заходів для їх оптимізації [2, с. 145].

Необхідність обліку витрат полягає у відображенні місця здійснення витрат і створенні передумов для управління ними. Завданнями обліку витрат є: скорочення витрат шляхом порівняння фактичних і планових даних про витрати; збалансування обсягів реалізації по підрозділах, для забезпечення рівномірного потоку товарних запасів; забезпечення повних, точних даних про діяльність підприємства; розподіл витрат. Якість облікових даних про витрати оцінюється адміністрацією підприємства з позиції їх придатності для прийняття управлінських рішень [3].

Незважаючи на те, що класифікація витрат здійснюється фінансовим обліком, проте вона не завжди прийнятна для задоволення інформаційних потреб керівництва, зокрема щодо планування і прогнозування сум податку на прибуток, який підлягатиме сплаті до бюджету за підсумками роботи за звітний період.

Під час визначення фактичної суми податку на прибуток підприємства, що підлягає сплаті до бюджету, беруть до уваги валові витрати, амортизаційні відрахування та валові доходи звітного періоду. При цьому витрати, що відбулися у звітному періоді і не були віднесені до валових витрат, згідно з законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” класифікуються як такі, що здійснені за рахунок прибутку підприємства, а тому не знаходять жодного відображення у Декларації з податку на прибуток підприємства за звітний період. Суми таких “невизнаних” витрат, що відбулися у звітному періоді та не можуть бути віднесені до валових витрат звітного періоду (чи будь-яких наступних звітних періодів) для потреб оподаткування податком на прибуток підприємства, у загальному порядку підлягають суцільному документуванню і відображенню в облікових реєстрах підприємства згідно з принципами ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та враховуються під час визначення фінансового результату діяльності підприємства у Звіті про фінансові результати. Вони впливають на величину прибутку після оподаткування згідно зі Звітом про фінансові результати, що може бути призначеним для виплати дивідендів. Адаже дивіденди виплачуються за рахунок “бухгалтерського” прибутку після оподаткування за умови, що “бухгалтерський” прибуток не перевищує прибутку після оподаткування, визначеного на основі Декларації з податку на прибуток підприємства.

Отже, частина витрат, що здійснюється за рахунок прибутку і зменшує суми дивідендів до виплати вимагає ґрунтовного пояснення щодо необхідності та доцільності їх здійснення, а також потребує напрацювання підходів до їх аналізу.

Тому вважаємо за доцільне запропонувати обчислення таких двох коефіцієнтів:

1. Коефіцієнт визнаних валових витрат розраховується як відношення валових витрат та сум амортизації звітного періоду, показаних у Декларації з податку на прибуток підприємства (визнаних згідно з законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”) до загальних витрат звітного періоду, показаних у Звіті про фінансові результати підприємства (1):

$$\begin{aligned}
 K_{\text{визнаних витрат}} &= (\text{валові витрати звітного кварталу} + \text{амортизація} \\
 & \text{(за даним Декларації з податку на прибуток)}) : \text{загальні витрати} & (1) \\
 & \text{звітного кварталу (за даними Звіту про фінансові результати)} = \\
 & = (\text{рядок 06 Декларації з податку на прибуток підприємства} + \\
 & + \text{рядок 07К1 Декларації з податку на прибуток}) : (p.040 \Phi.\text{№}2 + \\
 & + p.070 \Phi.\text{№}2 + p.080 \Phi.\text{№}2 + p.090\Phi.\text{№}2 + p.140\Phi.\text{№}2 + \\
 & + p.150 \Phi.\text{№}2 + p.160\Phi.\text{№}2 + p.205 \Phi.\text{№}2).
 \end{aligned}$$

Коефіцієнт (1) показує частку визнаних валових витрат у загальній сумі здійснених витрат звітного періоду за даними бухгалтерського обліку.

2. Коефіцієнт невизнаних витрат розраховується як відношення різниці між загальними витратами звітного періоду (за даними Звіту про фінансові результати) та валовими витратами і сумами амортизації звітного періоду показаними у Декларації з податку на прибуток підприємства (визнаними згідно з законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”) до загальних витрат звітного періоду, показаних у Звіті про фінансові результати підприємства (2):

$$\begin{aligned} \text{К невизнаних витрат} = & (\text{загальні витрати звітного кварталу (за даними} \\ & \text{Звіту про фінансові результати))} - (\text{валові витрати звітного кварталу} + \\ & + \text{амортизація (за даним Декларації з податку на прибуток)}) : (\text{загальні} \\ & \text{витрати звітного кварталу за даними Звіту про фінансові результати}). \end{aligned} \quad (2)$$

Коефіцієнт (2) ілюструє частку витрат звітного періоду, що не належать до валових витрат, але здійснені за рахунок прибутку і відображені у загальній сумі здійснених витрат звітного періоду за даними бухгалтерського обліку.

За результатами такого коефіцієнтного аналізу можна оцінити масштаби можливої мінімізації витрат за рахунок скорочення частки витрат, які здійснюються за рахунок прибутку та не відносяться до валових витрат згідно з законом України “Про оподаткування прибутку підприємства”. З метою прийняття управлінських рішень щодо оперативного регулювання та мінімізації таких витрат варто ретельніше розглянути їх сутність та характер.

Впорядкована структура витрат аптечного закладу досягається насамперед за допомогою ведення рахунків бухгалтерського обліку, а також через прив’язання витрат до об’єкта в управлінському обліку.

Аптечні заклади, що мають ліцензії на гуртову чи роздрібну торгівлю лікарськими засобами, здійснюють витрати за такими основними напрямками: витрати на придбання товарів для реалізації, що формують собівартість реалізації, та витрати обігу, що нагромаджуються в перерізі адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Адміністративні витрати аптечного закладу пов’язані з управлінням в масштабі всього підприємства [7].

До адміністративних витрат аптечних закладів належать такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством: загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємства та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (оренда, податки, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, інформаційні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв’язок (поштові, телеграфні, телефонні, по телексу, факсу тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на врегулювання суперечок у судових органах; податки, збори та інші, передбачені законодавством обов’язкові платежі (крім податків, зборів та обов’язкових платежів, що включаються до собівартості реалізованих товарів, продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; витрати на оформлення ліцензійної документації та придбання ліцензії на торгівлю лікарськими засобами; витрати на участь у тендерах та на оформлення тендерної документації; інші витрати загальногосподарського призначення.

Щоб поліпшити контроль за рівнем визнання і віднесення витрат на управління до валових витрат підприємства згідно з законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”, доцільно проводити поточний контроль щодо правильного документального оформлення адміністративних витрат, повноти такого комплексу документів, доцільності та обґрунтованості потреби у таких витратах з точки зору організації і ведення статутної діяльності. Особливу увагу звертають на

такі витрати: нестачі та втрати від псування товарних запасів і продукції під час зберігання на аптечних складах, втрати від простоювань із зовнішніх причин, втрати за помилково посланими вантажами, оплата судових витрат та арбітражних зборів та інші непродуктивні витрати, які відносяться на витрати підприємства.

Витрати на збут аптечного закладу передбачають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) фармацевтичних товарів [7]: витрати пакувальних матеріалів на складах під час комплектації замовлень медикаментів для окремих покупців; витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження фармацевтичного ринку (маркетинг); витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом фармацевтичних товарів і продукції (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати на паливо-мастильні матеріали і комплектуючі для автомобілів відділу збуту; витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням фармацевтичних товарів відповідно до умов договору (базису) поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування окремих виробів медичного призначення; інші витрати, пов'язані зі збутом фармацевтичних товарів і продукції.

Витрати на збут теж містять окремі компоненти витрат, щодо яких існують обмеження при їх віднесенні до валових витрат підприємства згідно з законом України "Про оподаткування прибутку підприємств", наприклад, такі обмеження стосуються витрат на рекламні заходи і презентації, витрат на гарантійний ремонт тощо. Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в перерізі статей витрат за центрами витрат, тобто у перерізі складів і служб, пов'язаних зі збутом товарів.

Операційні витрати аптечного закладу можуть об'єднувати такі види витрат [7]: собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти у грошову одиницю в еквіваленті, вираженому в національній валюті України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти; витрати на дослідження та розробки; собівартість реалізованих інших матеріальних активів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією; суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці, тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами та зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства; втрати від знецінення запасів лікарських засобів і виробів медичного призначення; нестачі та втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойки; витрати на виплати матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.

З метою підвищення частки визнаних валових витрат підприємства згідно з законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" за рахунок інших операційних витрат, потрібно здійснювати заходи щодо їх мінімізації. Працівники бухгалтерії та менеджери аптечного закладу під час обліку мають змогу проводити поточний контроль та врегулювання окремих витрат, що належать до "інших операційних витрат" аптечного закладу, а саме: потрібно вживати оперативних заходів щодо недопущення ситуацій, коли виникає необхідність сплачувати штрафи, пені та неустойки; необхідно своєчасно вживати заходів щодо врегулювання безнадійної дебіторської заборгованості та відповідного скорочення відрахування до резерву сумнівних боргів; стежити за термінами придатності лікарських засобів, щоб не допускати втрат від знецінення запасів; здійснювати оперативний контроль шляхом складання графіка та проведення інвентаризації на складах з метою запобігання нестачам та втратам від псування цінностей; заздалегідь узгоджувати з власниками суми витрат на виплати матеріальної допомоги на утримання об'єктів соціально-культурного призначення.

Висновки. Отже, підвищення частки визнаних валових витрат підприємства згідно з законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” у загальній сумі усіх здійснених та відображених витрат у системі бухгалтерського обліку позитивно впливає на збільшення суми прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після оподаткування. Отже, аналіз облікових даних про витрати аптечного закладу із застосування запропонованих нами коефіцієнтів створює передумови для оперативного регулювання та управління витратами підприємства.

1. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР зі змінами і доповненнями. 2. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с. 3. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – 3-тє вид. – К.: Лібра, 2006. – 704 с. 4. Громовик Б.П. Організація роботи аптек. – 2-ге вид., виправ. і доп. – Вінниця: Нова книга, 2005. – 272 с. 5. Кузьмін О.Є., Громовик Б.П., Гасюк Г.Д., Левицька О.Р., Мельник О.Г. Менеджмент у фармації: Підручник / За ред. О.Є. Кузьміна і Б.П. Громовика. – Вінниця: Нова книга, 2005. – 448 с. 6. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. – К.: Центр видавничої літератури, 2003. – 412 с. 7. Терещук С.І., Новикевич А.М., Чухрай І.Л. Система бухгалтерського обліку в аптеках: Навч. посібник. – Вінниця: Нова книга, 2003. – 280 с.

УДК 65.012.32:657.011.47

Х.Л. Дюкарєва

Київський національний торговельно-економічний університет,
кафедра фінансового аналізу і контролю

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ СТРУКТУРНИМИ ПІДРОЗДІЛАМИ ПІДПРИЄМСТВА

© Дюкарєва Х.Л., 2007

Розглянуто особливості централізованого та децентралізованого управління та досліджено можливості їхнього ефективного поєднання для оптимізації організаційної структури підприємства. Узагальнено основні проблемні аспекти обліково-аналітичного забезпечення системи управління структурними підрозділами підприємства та запропоновано способи їхнього розв’язання. Вивчено особливості управління на основі центрів відповідальності, переваги та недоліки такої системи.

In this article centralized and decentralized administrative management is discussed. The possible ways of the effective merging of these two systems for the most productive enterprise management are discovered. The most prominent problems of the management of structural subsections are generalized. The article also offers the ways to solve those problems. In this work, the specifics of the management based on the responsibility centers are discussed as well as the general advantages and disadvantages of such a management system.

Постановка проблеми. Основою ефективного функціонування підприємства загалом є його раціональна структурна організація. Кожне підприємство сьогодні вибирає власну місію, стратегічні завдання і тип поведінки на ринку. І якщо кілька десятиліть тому підприємства орієнтувались на технічне забезпечення виробництва, централізоване управління і закриту корпоративну культуру, то сьогодні все більше компаній переорієнтовуються на споживача, децентралізоване управління і відкриту корпоративну культуру. Децентралізація підприємства може стати запорукою вирішення проблеми ефективного управління, оскільки такі організації є гнучкішими до потреб ринку. Однак найважливіше знайти оптимальний баланс між централізацією і децент-