

Література

1. **Економічний словник-довідник.** – К. : Вид-во "Femina", 1995. – 368 с.
2. **Ващишин А.** Наукова діяльність професора Г.І. Башнянина / А. Ващишин. – Львів : Вид-во "Каменяр", 2000.
3. **Костіна Н.І.** Гроші та грошова політика : навч. посібн. / Н.І. Костіна. – К. : Вид-во "Ніос", 2001. – 221 с.
4. **Гроші та кредит** / за ред. М.І. Савлука. – К. : Вид-во "Либідь", 1992. – 330 с.
5. **Банківська енциклопедія** / за ред. А.М. Мороза. – К. : Вид-во "Либідь", 1993. – 328 с.
6. **Лютий І.О.** Грошово-кредитна політика в умовах перехідної економіки / І.О. Лютий. – К. : Вид-во "Атіка", 1997. – 238 с.

Ланчук Я.С., Иванченко Г.В., Гомонай И.В. Особенности денежной системы Украины переходного периода

Определены формы и инструменты государственной регуляции денежных систем. Раскрыта степень и масштабы регуляции современных денежных систем и охарактеризованы их особенности. Проанализирован процесс формирования денежной системы национальной экономики Украины переходного периода. Установлено, что потребность государственной регуляции денежных систем обусловила создание институтов центральных банков. В современных рыночных экономиках центральные банки обеспечивают возможность функционирования денежных систем согласно концептуальным принципам монетарной политики и потребностям национальной экономики.

Ключевые слова: денежные системы, государственная регуляция денежных систем, денежная единица, денежная реформа, центральный банк.

Lapchuk Ya.S., Ivanchenko G.V., Gomonay I.V. Features of the money system of Ukraine of transitional period

Certainly forms and instruments of government control of the money systems. A degree and scales of adjusting of the modern money systems is exposed and their features are described. The process of forming of the money system of national economy of Ukraine of transitional period is analysed. It is set that the necessity of government control of the money systems stipulated creation of institutes of central banks. In modern market economies central jars provide possibility of functioning of the money systems in obedience to conceptual principles of monetarney policy and necessities of national economy.

Keywords: money systems, government control of the money systems, monetary item, money reform, Central bank.

УДК 657.454 Викл. О.І. Олійничук – Тернопільський комерційний інститут

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИГОТОВЛЕННЯ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОЇ ГАЛУЗІ ТА ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Побудовано модель обліку витрат виробництва лісогосподарських підприємств. Обґрунтовано доцільність використання попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат на підприємствах лісової галузі. Запропоновано зміни в робочому плані рахунків лісогосподарських підприємств відповідно до нормативного методу обліку витрат.

Ключові слова: методи обліку витрат, місце виникнення витрат, нормативний метод обліку витрат.

Значення обліку витрат важко переоцінити в економічній роботі підприємства, ефективність якої багато в чому залежить від їх зниження на одиницю продукції за умови збереження та підвищення її якості. Зниження витрат

рат можливе за рахунок дотримання кожним центром їх виникнення – первинною виробничою чи обслуговуючою одиницею – принципів противитратного механізму діяльності підприємства, який, як зазначає І.А. Білоусова [1], передбачає: нормування виробничих витрат на основі технологічного обґрунтування розрахунків; планування собівартості виробництва з урахуванням обґрунтованих норм і нормативів; мотивацію праці, що взаємопов'язано з плановими завданнями зі зниження виробничих витрат; упровадження прогресивної форми організації та стимулювання праці на основі внутрішнього комерційного розрахунку. Важливим елементом проти-витратного механізму є вибір і ефективне використання економічно обґрунтованого методу обліку витрат, під яким розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання [2]. Застосування певних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), які дають змогу обґрунтовано відносити витрати до конкретного виду продукції, робіт, послуг, враховуючи технологічні й організаційні особливості виробництва, та відображати їх в обліку є об'єктивною потребою.

Результати дослідження методики обліку виробничих витрат висвітлені в працях багатьох вчених, зокрема І.А. Білоусової [1], С.В. Бойко [3], Т.П. Карпової [4], В.М. Панасюк [5], П.М. Гарасима, І.Є. Давидовича, П.Я. Хомина [6] та ін. Науковці [4-6] наголошують на тому, що вибір методу не може бути довільним, а повинен враховувати об'єктивні умови конкретного виробництва, зокрема тривалість виробничого циклу, кількісні та якісні характеристики продукції, можливість розмежування витрат за елементами. Вчені-обліковці в лісовій галузі [7-9] висловлюють свої аргументи щодо використання тих чи інших методів обліку витрат і методів калькулювання собівартості лісопродукції. Проте в сучасних (нестабільних) умовах господарювання для кожного підприємства нагальною потребою є виявлення невикористаних можливостей ресурсозбереження та кращого використання наявного виробничого і трудового потенціалу. Особливо це стосується лісогосподарських підприємств, які ще й досі не змогли повною мірою пристосуватись до мінливих умов ринку. Тому для них важливим завданням є визначення й обґрунтування напрямів удосконалення чинної методики обліку витрат виробництва для підвищення ефективності їхньої діяльності, що і є метою цього дослідження.

Обґрунтованому вибору й удосконаленню методики обліку сприяє моделювання, оскільки, як зауважує М.С. Пушкар, на моделях можна краще вивчити взаємозв'язки між окремими елементами системи обліку, знайти й описати невідомі раніше закономірності, нові шляхи її розвитку [10]. З цією метою ми побудували модель обліку витрат виробництва лісогосподарських підприємств, яка відображає механізм формування виробничих витрат (рис. 1).

У моделі, яку демонструє рис. 1, амортизаційний фонд, грошові та матеріальні ресурси, заробітна плата трансформуються у виробничі витрати (стрілка 1), а також у витрати майбутніх періодів (стрілка 2), до яких лісогосподарські підприємства, крім авансованої оплати за газети і журнали, орендної плати, відносять ще й витрати, що стосуються суто лісогосподарського

виробництва, а саме плату від пня на заготовлену деревину та витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами. Ці платежі списуються на виробничі витрати за термінами, які припадають на звітний період (стрілка 3). Сукупність виробничих витрат трансформується у готову, попутну, побічну продукцію, зворотні відходи та виконані роботи (стрілка 4). Запропоновану модель можна застосовувати як основу для удосконалення методики обліку витрат виробництва підприємств лісової галузі.

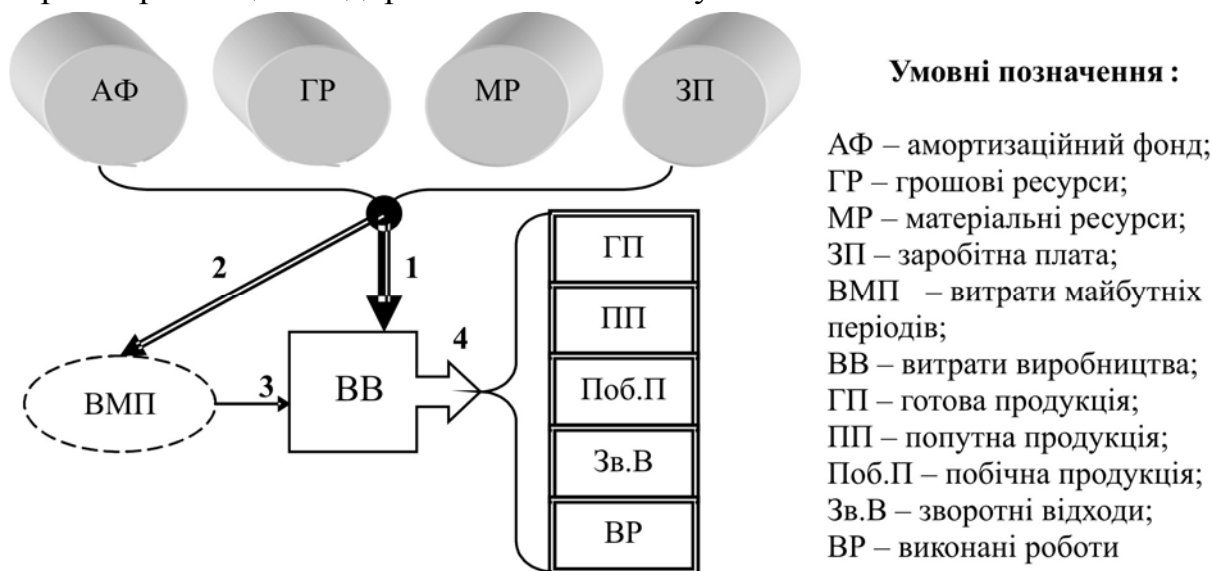


Рис. 1. Модель обліку витрат виробництва лісогосподарських підприємств (розробка автора)

На основі результатів вивчення роботи лісогосподарських підприємств Тернопільської області та їхніх внутрішніх нормативних документів, зокрема наказів про облікову політику, ми прийшли до висновку, що дані суб'єкти господарювання відображають витрати в обліку, розподіляють їх та калькуюють собівартість продукції, відповідно до П(С)БО 16 "Витрати". Застосовуваний ними метод розподілу виробничих витрат схематично зображено на рис. 2.

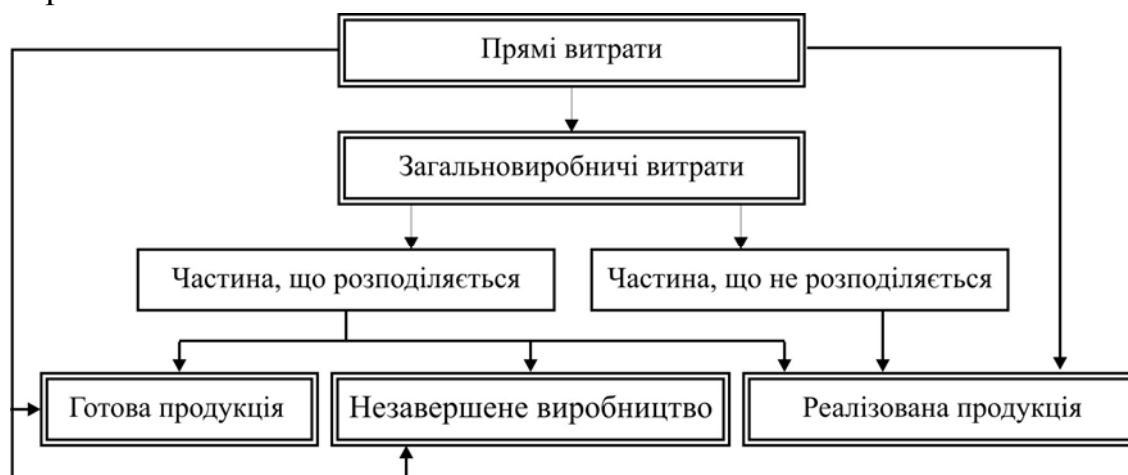


Рис. 2. Метод розподілу виробничих витрат на підприємствах лісового господарства

Проте, на основі аналізу змісту п. 10 П(С)БО 16 "Витрати", можна сказати, що не зовсім зрозуміло, які із загальновиробничих витрат належать до

змінних, а які – до постійних, і відповідно, підлягають або не підлягають розподілу між залишками готової продукції, незавершеного виробництва і реалізованою продукцією. Тому при розподілі загальновиробничих витрат підприємство змушене описувати їх у Наказі про облікову політику, чітко і ясно зазначаючи, які загальновиробничі витрати є змінними, які постійними, і як вони розподіляються в кінці місяця між готовою продукцією, незавершеним виробництвом і реалізованою продукцією.

Описаний метод розподілу виробничих витрат і визначення собівартості продукції, відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", застосовують лісогосподарські підприємства з використанням окремих елементів нормативного методу обліку, зокрема, що стосується складання нормативної калькуляції продукції. Загалом цей метод не використовується повною мірою, оскільки бракує обліку відхилень фактичних витрат від нормативних та контролю, а це, своєю чергою, ускладнює проведення аналізу наслідків виробничо-господарської діяльності. Таким чином, ми зробили висновок про наявність значних вад у чинній методиці обліку виробничих витрат підприємств лісового господарства.

Беручи до уваги особливості лісогосподарського виробництва, вивчення досвіду роботи підприємств лісової галузі, аргументи та пропозиції науковців [3-9], ми прийшли до висновку про доцільність використання на цих суб'єктах господарювання попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат, що передбачає систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від чинних норм. Завдяки попередньому визначенню нормативної собівартості продукції на основі техніко-обґрунтованих норм і фактичної собівартості одиниці продукції як суми нормативної собівартості та відхилень від норм, що стосуються цієї продукції, можливо побудувати систему обліку витрат відповідно до схеми технологічного процесу виробництва й істотно посилити контрольну функцію обліку. Таким чином, нормативний метод обліку витрат є системою прогнозування й управління виробництвом, яка забезпечує взаємозв'язок між усіма сферами виробничо-господарської діяльності лісогосподарського підприємства. Використання елементів нормативного методу обліку дають змогу забезпечити своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відхилень від встановленого технологічного процесу, змін складу витрачених сировини, матеріалів і напівфабрикатів, асортименту лісопродукції, її сортності тощо. Але для того, щоб він повною мірою виконував своє призначення, підготовкою та впровадженням його на підприємстві повинні займатись всі служби: облікова, аналітична, виробнича, лісогосподарська тощо.

На підприємствах лісового господарства є всі передумови для впровадження попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат, оскільки заготівля деревної сировини здійснюється відповідно до фаз (процесів) виробництва. Незважаючи на те, що виробництво в лісовій галузі істотно залежить від природних і географічних чинників, технологічний режим непорушно встановлений, оскільки на кожну лісосіку, прийняту в рубання, складається технологічна карта, в якій фіксуються всі нормоутворювальні та спеціальні лісогосподарські умови експлуатації кожної ділянки

лісу, затверджується технологія освоєння конкретних лісосік. На основі технологічних карт розраховуються норми та нормативи розроблення окремих лісосік. Для перевірки таксаційних даних лісогосподарських органів і уникнення помилок під час визначення нормативу одержання деревної сировини з одиниці площі, вкритої лісом, лісогосподарські підприємства здійснюють обов'язковий вибірковий чи суцільний контрольний перерахунок дерев до початку освоєння лісосіки.

Впроваджуючи попроцесний метод калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат, потрібно враховувати комплексний характер лісосічного фонду, оскільки отримання кількох видів деревної сировини різної якості, одномоментне виникнення виробничих витрат по всіх лісопродуктах у конкретній технологічній фазі зумовлюють труднощі під час визначення виду відхилень. Тому цей метод повинен орієнтуватися на групування витрат за місцем їх виникнення, тобто за структурними підрозділами підприємства та фазами (процесами) виробництва, на яких організовується планування, нормування й облік витрат з метою їх контролю і управління. За твердженням В.Ф. Палія, місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат виробництва за його елементами та статтями собівартості [12]. Формування витрат виробництва лісогосподарських підприємств за місцями їх виникнення ми відобразили на рис. 3.

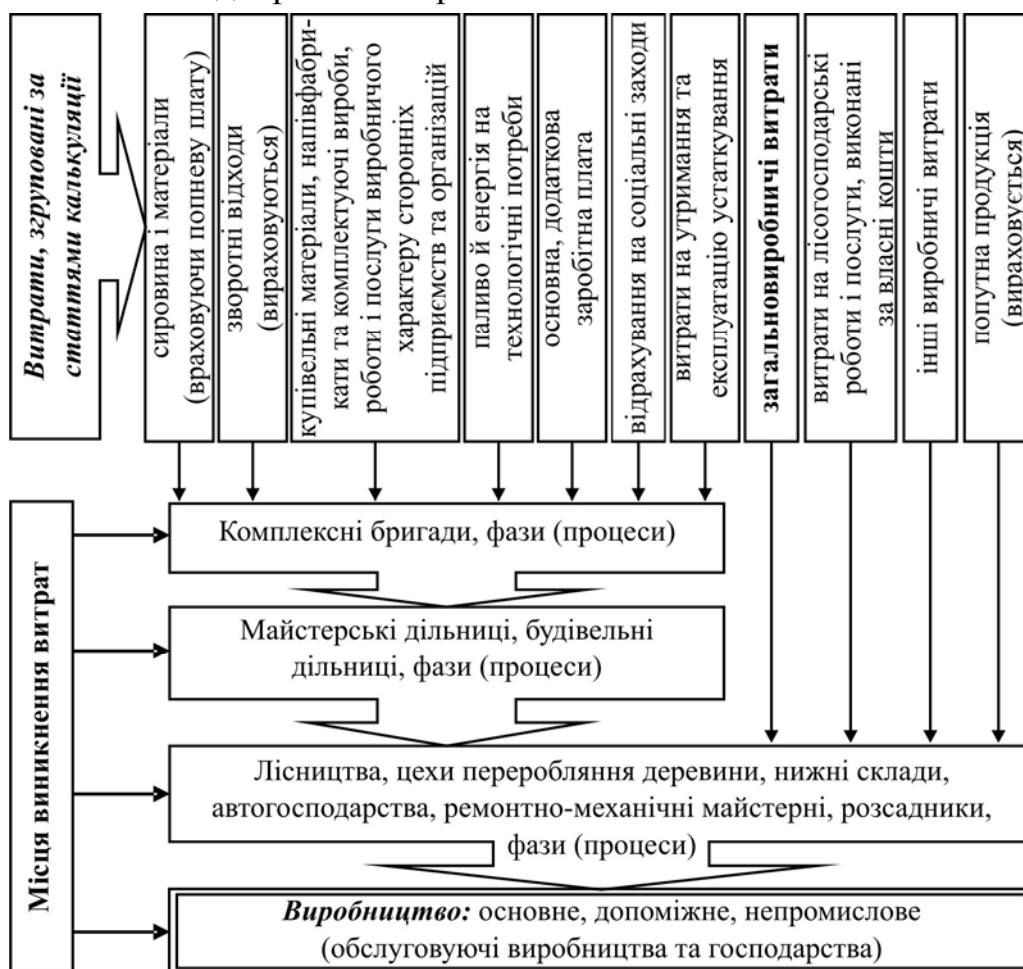


Рис. 3. Формування витрат виробництва лісогосподарських підприємств за місцями їх виникнення (розробка автора)

На основі схеми формування витрат, зображеної на рис. 3, можна побудувати систему аналітичного обліку з багатоступінчастою структурою, що при його повній автоматизації дає змогу отримати потрібні дані стосовно величини витрат для кожного місяця їх виникнення, а також структурного підрозділу підприємства. Організація обліку витрат за місяцями їх виникнення відповідає нормативному методу та дає змогу ефективніше виявляти причини відхилень фактичних витрат від нормативних, винуватців допущених перевитрат і забезпечує інформаційні потреби менеджменту лісогосподарських підприємств.

Оскільки нормативний метод обліку передбачає систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних, постійний і своєчасний облік зміни норм та визначення впливу цих змін на собівартість продукції, то постає потреба у розробленні методики відображення відхилень в системі обліку. Для вирішення цього завдання ми пропонуємо ввести у робочий план рахунків лісогосподарських підприємств аналітичні рахунки обліку нормативних витрат і відхилень та узагальнений субрахунок 239 "Відхилення фактичних витрат від нормативних" до рахунку 23 "Виробництво".

Організацію обліку на субрахунку 239 "Відхилення фактичних витрат від нормативних" схематично зображено на рис. 4.

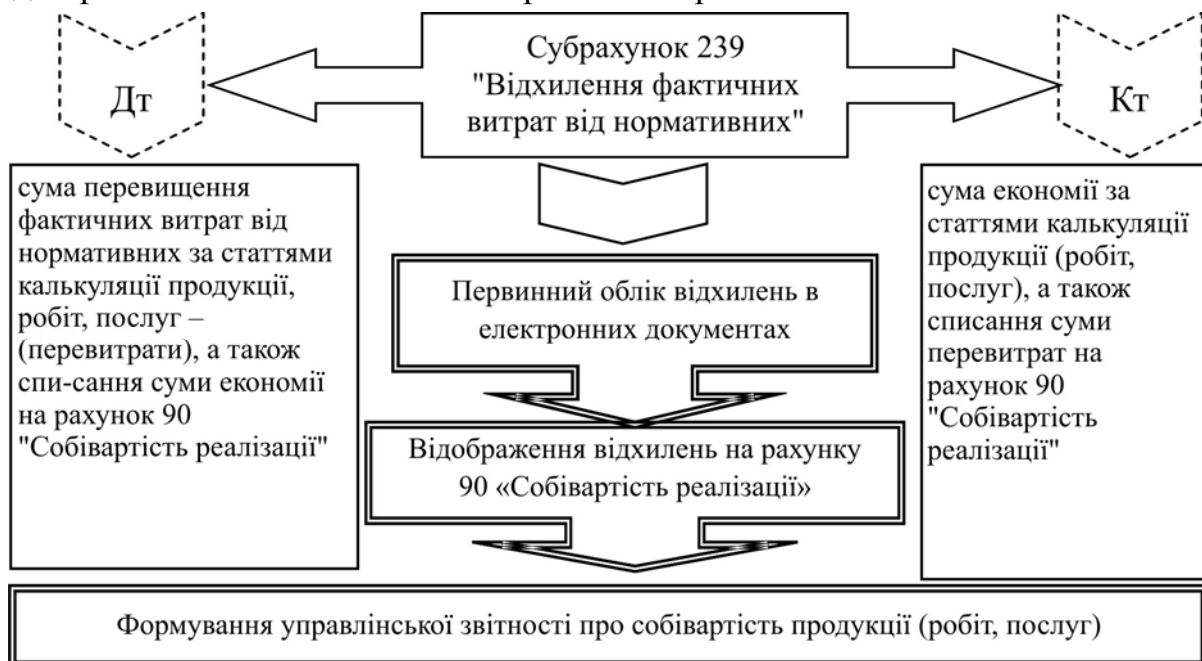


Рис. 4. Загальна схема організації обліку відхилень фактичних витрат від нормативних (розроблення автора)

Як демонструє рис. 4, на субрахунку 239 "Відхилення фактичних витрат від нормативних", який за своєю суттю є контрарно-доповнювальним регулювальним рахунком, ми пропонуємо узагальнювати суми економії за статтями калькуляції продукції (робіт, послуг) за кредитом, а суми перевищення фактичних витрат від нормативних за статтями калькуляції продукції (робіт, послуг) – за дебетом. Шляхом порівняння кредитового та дебетового обігів на субрахунку 239 можна визначити суму загальної економії або перевитрат, яка в кінці звітного періоду списується на рахунок обліку собівартос-

ті реалізації продукції (рахунок 90). Ведення обліку відхилень фактичних витрат від нормативних з використанням субрахунку 239 спрощує процедуру складання звітності про собівартість продукції (робіт, послуг) лісогосподарських підприємств для задоволення потреб внутрішніх користувачів інформації.

Вивчення причин відхилень величини фактичних витрат від норм і нормативів дасть змогу розробити заходи для вдосконалення нормативної бази. Чинна нормативна база (сукупність норм і показників, що регламентують різні аспекти виробництва) лісогосподарських підприємств, є надійною основою для впровадження елементів нормативного обліку, оскільки була практично повністю оновлена відповідно до сучасних умов господарювання та їх технічного забезпечення. Зокрема, у 2007 р. було переглянуто й затверджено нові норми виробітку, часу та витрат палива на рубання формування й оздоровлення лісів; норми виробітку, часу та витрат палива на виконання лісозаготівельних робіт (підготовчих, допоміжних, лісосічних, нижньо-складських, вантажно-розвантажувальних); норми виробітку на виконання лісокультурних, лісозахисних і протипожежних робіт. Проте через різноманітні умови господарювання підприємства лісової галузі можуть різнитися між собою типом технології, лісовозного транспорту, який застосовується для вивезення деревини, організаційною структурою тощо, що зумовлює потребу конкретного підходу до розроблення нормативів і норм навіть на підприємствах одного району. Крім цього, умови можуть змінюватись і в одному лісогосподарському підприємстві, оскільки кожна лісосіка має свій характер (грунти, вік і порода насаджень, інші таксаційні характеристики тощо). Тому в лісовій галузі потрібно переглядати чинні норми та нормативи частіше, ніж в інших галузях промисловості.

Впровадження попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат зумовлює потребу в організації нормативної підсистеми в обліково-аналітичній системі кожного лісогосподарського підприємства шляхом систематизації та розроблення нормативно-довідкової документації та її постійного оновлення. А це можливо здійснити завдяки злагодженій роботі всіх його відділів і служб.

Отже, поєднання попроцесного методу калькулювання та нормативного методу обліку забезпечує своєчасне виявлення перевитрат (які виникають внаслідок недотримання технологічного процесу) чи економії (що є результатом його оптимізації, зміни величини витрачених матеріальних ресурсів, асортименту випущеної продукції та її сортності). Застосування елементів нормативного обліку є підґрунтям дієвого контролю й аналізу витрат сировини, економічно обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості лісопродукції, ефективним засобом удосконалення чинних норм.

Використання попроцесного методу калькулювання на основі нормативного методу обліку витрат потребує розроблення документації та форм оперативної внутрішньої звітності на принципах повної автоматизації обліку, в якій відобразатимуться фактичні та нормативні витрати за всіма статтями калькуляції, що є перспективами наших подальших досліджень.

Література

1. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3-5.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник [для студ. спец. "Облік і аудит" ВНЗ / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малога, Л.В. Чижевська / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., [доп. і перероб.]. – Житомир : ПП "Рута", 2005. – 480 с.
3. Бойко С.В. Облік і калькулювання на промислових підприємствах: організація і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / С.В. Бойко. – К., 2005. – 21 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет / Т.П. Карпова. – М. : Изд-во Аудит-ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
5. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В.М. Панасюк. – Тернопіль : Вид-во "Астон", 2005. – 288 с.
6. Гарасим П.М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) / П.М. Гарасим, І.Є. Давидович, П.Я. Хомин. – Тернопіль : Вид-во "Економічна думка", 2001. – 270 с.
7. Богач Б.М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Б.М. Богач. – Тернопіль, 2008. – 20 с.
8. Крук В.Д. Экономические проблемы управления издержками производства лесного хозяйства и пути их решения в рыночных условиях: (Теоретико-методологический и практический аспекты) / В.Д. Крук. – Х. : Изд-во ХТАУ, 1997. – 313 с.
9. Михайлів М., Мельник О. Облік витрат і виходу продукції (послуг) у лісових господарствах / М. Михайлів, О. Мельник // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2003. – № 3. – С. 9-15.
10. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Вид-во "Карт-Бланш", 2002. – 628 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Затв. Міністерством фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 10. – С. 75-80.
12. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М. : Изд-во "Финансы и статистика", 1987. – 288 с.

Олійничук О.І. Методика учета расходов на производство продукции предприятий лесной отрасли и ее совершенствования

Построена модель учета расходов производства лесохозяйственных предприятий. Обоснованна целесообразность использования попроцессного метода калькуляции на основе нормативного метода учета расходов на предприятиях лесной отрасли. Предложены изменения в рабочем плане счетов лесохозяйственных предприятий в соответствии с нормативным методом учета расходов.

Ключевые слова: методы учета расходов, место возникновения расходов, нормативный метод учета расходов.

Oliynychuk O.I. The method of accounting of the production expenses of enterprises of forest industry and its improving

The model of accounting of expenses of production of enterprises of forest industry is built. The expedience of the using of process method of calculation on the basis of normative method of accounting of expenses on the enterprises of forest industry is grounded. The changes in the working-plan of accounts of enterprises of forest industry in accordance with the normative method of accounting of expenses are offered.

Keywords: methods of accounting of expenses, place of origin of expenses, normative method of accounting of expenses.