

Світлана ЯЦИШИН

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ У СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ринкові перетворення, об'єктивно викликані в нашій державі, а також зміна форм власності, проголошення стратегії переходу до ефективної соціально орієнтованої економіки закономірно вимагають реформування системи бухгалтерського обліку. Саме економічні відносини, що формуються на сучасному етапі розвитку суспільства, і породжують нові проблеми в організації та методології бухгалтерського обліку у відповідно до міжнародних стандартів і правил.

Проблеми реформування бухгалтерського обліку в цілому, системи обліку та розподілу витрат, адаптації до світових стандартів необхідно вирішувати з врахуванням досвіду економічно розвинених країн. Його вивчення є дуже цінним в аспекті внесення своєчасних корегувань до введених у дію Закону України про бухгалтерський облік та звітність, національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків, у яких закладені основні принципи, що визначають організацію бухгалтерського обліку в сучасних умовах.

Діючи в умовах командно-адміністративної економіки, система обліку витрат на виробництво не відповідала потребам управління. Проблема полягала і в тому, що більша частина облікової інформації не використовувалася, оскільки не існувало значного стимулу для зниження витрат виробництва і відповідно потреби для створення оптимальної системи управління ними. Саме з цієї причини на практиці не знайшли широкого використання теоретично відпрацьовані прогресивні на той час методи обліку та калькулювання собівартості продукції. Ринкові ж умови господарювання створюють нагальну потребу в проведенні наукових досліджень з проблем обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції у системі управлінського обліку.

Таким чином, сучасна система бухгалтерського обліку, як інформаційний елемент управління, зазнає суттєвих змін на етапі переходу до ринкових методів господарювання. Цим змінам передують уважне вивчення зарубіжного досвіду, адже успішна інтеграція України в загальносвітовий ринок неможлива без використання уже розроблених та узгоджених стандартів інформаційного забезпечення господарської діяльності. При цьому глибокого дослідження вимагають базові елементи інформаційної системи промислових підприємств. Мається на увазі роль, місце та функції фінансової й управлінської бухгалтерії у системі обліку витрат і калькулюванні собівартості продукції, які детально описані в економічній літературі, тому не має потреби на них зупинятися.

Науково обгрунтована і добре налагоджена на практиці система бухгалтерського обліку витрат переважно, а подекуди і повністю, визначає можливість прийняття цілеспрямованих управлінських рішень і в цьому значенні є однією з головних передумов життєдіяльності підприємств усіх форм власності. Реалізація ідеї управлінської орієнтації обліку витрат неможлива без вирішення проблем їх належної організації, без пошуку найраціональніших методів та прийомів обліку і калькулювання собівартості продукції тощо. А для визначення таких методів обліку, які найповніше відповідатимуть потребам управління у ринковій моделі, а також можливостям сучасних засобів обчислювальної техніки, вважаємо необхідним дослідити методи обліку наявних витрат, використовуючи різні підходи до них.

Економічна література стосовно даного питання та узагальнення поглядів різних авторів зводяться до того, що існують різноманітні форми та способи, прийоми й методи обліку витрат діяльності з метою визначення шляхів поліпшення

ефективності виробництва. Однак у цій множині можна простежити два основні напрямки.

Перший підхід зорієнтований на виробництво і спрямований на вдосконалення калькулювання і контролю за витратами по кожному окремому виду продукції.

Другий підхід спрямовано на покращення методики прийняття управлінських рішень, уміння корегувати їх залежно від зміни ринкової кон'юнктури та інших зовнішніх факторів і зорієнтований він відповідно на ринок.

Дані напрямки до побудови управлінського обліку реалізують відповідні системи обліку витрат. Тому перший із зазначених підходів передбачає поділ усіх витрат на прямі (індивідуальні) та непрямі (загальні), а системи їх обліку призначені для обчислення собівартості продукції за методом повних витрат. Другий підхід реалізують системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за методом неповних (усічених) витрат, які роблять наголос на відображенні залежності витрат від зміни в обсязі та структурі готової продукції, що призводить до поділу витрат на постійні та змінні (продуктивні). Це означає, що "ринкові" методи обліку забезпечують у кожному конкретному звітному періоді контроль за впливом розміру на обсяг готової продукції та результати від реалізації товарної продукції; у них відображається і зворотній вплив. Основним оціночним показником цих методів є валовий результат, що називається також внеском на покриття. Він розраховується як різниця доходу від реалізації і змінних витрат, а також служить для покриття постійних витрат і утворення прибутку. Постійні витрати розглядаються цими методами як єдине ціле і не відносяться на конкретний вид продукції.

Зазначені вище сучасні системи управлінського обліку витрат можна класифікувати за такими ознаками, як повнота відображення витрат і ступінь нормування витрат.

Системи, які відрізняються за першою ознакою, поділяються на повні (вони фіксують усі витрати) та часткові (вони показують лише частину витрат). У другому випадку розрізняють нормативні (стандартні) та ненормативні (фактичні) системи обліку витрат діяльності. Одночасне використання названих двох підстав призводить до певної класифікації систем обліку витрат діяльності.

Система обліку повних фактичних витрат, що традиційно використовується у бухгалтерському обліку, передбачає всебічне й точне відображення усіх витрат. Мета та завдання повного обліку витрат на виробництво визначаються:

- а) орієнтацією на повне покриття усіх витрат і наступну оптимізацію (максимізацію) чистого прибутку;
- б) ефективністю при прийнятті довготермінових управлінських рішень;
- в) забезпеченням контролю зв'язків між виробництвом і реалізацією на довготермінову перспективу, але непридатністю для короткотермінового періоду;
- г) забезпеченням точного, але досить трудомісткого та складного контролю;
- д) орієнтацією адміністрації підприємства на одержання найкращих результатів;
- е) основою довготермінової політики у сфері виробництва, матеріально-технічного постачання, зберігання матеріалів і т.д.;
- є) використанням у перспективному плануванні для прийняття внутрішньо-виробничих управлінських рішень.

Першим варіантом системи обліку методом повних витрат, який дістав назву стандарт-кост, є облік фактичних витрат. Він передбачає всебічне і точне відображення усіх витрат, які були понесені під час виробничого процесу, у собівартості готової продукції. При цьому витрати формуються за двома категоріями: прямі та непрямі.

Другий варіант методу стандарт-кост ґрунтується на уявленні, якими мають бути витрати на виробництво. При цьому заплановані витрати закріплюються у розроблених нормах або кошторисах, після чого всі фактичні витрати обліковуються за наступними ознаками: ті, що відповідають нормам, і ті, що нормам не відповідають.

Система обліку повних витрат за нормативним методом передбачає, якими повинні бути витрати виробництва. Відхилення фактичних витрат від нормативних

розцінюється як наслідок зміни цін, а також економії чи перевитрат сировини. Облік нормативних витрат проводиться, насамперед, з метою технологічного контролю. У сучасних варіантах системи для фіксації прямих витрат використовують нормативи, а для загальних (непрямих) – кошториси. Цей варіант обліку традиційно використовується у вітчизняній системі бухгалтерського обліку.

Отже, розрізняють декілька варіантів систем обліку повних витрат.

1. Система обліку фактичних витрат передбачає відображення усіх витрат, які мали місце у процесі діяльності в собівартості продукції.

2. Система обліку нормальних витрат. Її застосовують підприємства, які працюють в умовах середніх (але завжди твердих цін на матеріали, енергію, послуги) або так званих нормальних цін.

3. Система обліку нормативних витрат, що ґрунтується на поданні адміністрації інформації про майбутні виробничі витрати за заздалегідь передбаченими нормами. Вона дає змогу відображати ступінь використання ресурсів підприємства у процесі його господарської діяльності, що у свою чергу полегшує прийняття управлінських рішень.

Оскільки системи, що обліковують повну собівартість, зорієнтовані на виробництво, то принципи їх обліку відповідають вимогам відображення технологічних аспектів процесу виробництва. Тому такий облік спрямований в основному на вдосконалення калькуляції і контролю за витратами по кожному окремому виду продукції, що надає цим системам певних переваг:

– витрати розраховуються на основі даних про ступінь використання виробничих потужностей, а не ставляться в залежність від обсягу виробництва (саме використання виробничих потужностей, на думку ряду авторів виступає основним фактором при формуванні собівартості);

– аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних дає змогу контролювати ефективність господарського процесу; за допомогою цього вдається уникнути необґрунтованих випадкових коливань собівартості.

Разом з цим, системи обліку повних витрат трудомісткі, дають запізнiлу інформацію, яку практично неможливо використати для досягнення конкретних виробничих цілей. Для перших варіантів цих систем характерний чіткий поділ витрат тільки на прямі і непрямі (загальні). Поділ витрат на постійні чи змінні не передбачений, що можна розцінювати як її недолік. А калькулювання повних витрат значно знижує її точність, оскільки в цьому випадку собівартість виробів викривлюється в результаті непрямого розподілу великої кількості прямих та непрямих (загальних) витрат.

Ці недоліки компенсують зорієнтовані на ринок системи обліку неповних витрат (директ-кост), які спрямовані на вдосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коректувати їх відповідно до зміни внутрішніх і зовнішніх факторів. Усічений облік витрат починається тоді, коли мають місце наступні завдання калькуляційного підрахунку результатів діяльності:

– економічний контроль і складання кошторису;

– облікове обґрунтування підприємницького рішення, коли функція управління витратами лежить в основі управління господарськими процесами.

Детально описуючи директ-кост, економічна література відзначає властиві даній системі як певні переваги, так і суттєві недоліки, які стали об'єктом критики вчених. Останні, підкреслюючи її переваги для короткотермінового планування прибутку і прийняття управлінських рішень, вказують на те, що директ-кост створює тенденцію для того, щоб ігнорувати необхідність відтворення постійних витрат через ціну виробу. Противники системи переконані, що постійні накладні витрати, подібно до змінних, використовуються для виробництва продукції і, отже, вони повинні бути розподілені на залишки готової продукції і незавершеного виробництва. Таким чином, з вищевикладеного видно, що найбільше протиріччя виникає при розгляді питань, які стосуються впливу системи директ-кост на визначення доходу. Однак вказані недоліки можна вважати неістотними, оскільки метод відокремленого обліку змінних і постійних

витрат має важливу перевагу, а саме – можливість управляти обсягом виробництва товарів при масовому їх випуску на ринок.

На даному етапі розвитку світової економіки використовуються два варіанти методу директ-кост. Отже, це:

- а) метод змінної собівартості (простий директ-кост);
- б) метод прямої собівартості (розвинутий директ-кост).

Простий директ-кост характеризується наступними особливостями: використовується інформація для аналізу витрат випуску та результатів в цілому по підприємству; склад витрат, що входить до собівартості виробу, визначається змінністю, тобто залежить від обсягу виробництва.

Організуючи розвинутий директ-кост, витрати, обсяг реалізації і фінансові результати обліковуються по секціях, сегментах діяльності та центрах відповідальності, що дає змогу посилити скерованість обліку витрат і провести оцінку отриманих конкретних результатів у розрізі широкого діапазону внутрішніх і зовнішніх сегментів.

Слід зазначити, що наведені вище системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на практиці в чистому вигляді практично не зустрічаються, жодна з них немає вирішальних переваг. Підприємства, як правило, обирають ту чи іншу форму організації управлінського обліку, виходячи з ряду факторів. Основними серед них, на нашу думку, є наступні:

- специфіка виробничої діяльності;
- організація побудови обліку;
- технологія виробництва;
- організація управління, що включає прийняття стратегічних та оперативних рішень.

У практичній діяльності підприємства можуть застосовувати змішані варіанти побудови обліку витрат (багатоступінчастий облік витрат на виробництво, облік відшкодування сталих витрат, облік відшкодування граничних нормативних витрат на виробництво, облік відносних індивідуальних витрат тощо).

Існуюча система обліку витрат в Україні має доволі незначний фонд облікових систем. Це пояснюється тим, що вона створювалась на принципах одноманітності обліку в загальнодержавному масштабі. У вітчизняній обліковій практиці набували поширення моделі обліку витрат діяльності. І оскільки вони були абстрактними, то у більшості випадків не знаходили свого втілення. На нашу думку, в послідовності розробки моделей удосконалення обліку витрат не вистачало важливої ланки – процесу створення систем обліку витрат, які на відміну від моделей є шляхом від абстрактного до конкретного.

Нами запропонована схема розробки нових систем обліку та заміни ними чинних (рис.1). Згідно зі схемою, періодично або по мірі необхідності здійснюється оцінка відповідності діючої системи обліку витрат встановленим цілям і завданням. У випадках невідповідності системи вибраному критерію спочатку розробляється модель обліку витрат, а потім здійснюється її конкретизація шляхом створення системи обліку витрат. Далі система апробується і після корегування втілюється у практику господарської діяльності, причому допускається використання на одному підприємстві декількох систем обліку. Запропонований підхід дасть можливість ефективно проводити модернізацію систем обліку витрат відповідно до зміни ринкових умов та створювати їх достатній фонд для застосування у випадках зміни обставин.

Отже, основним напрямком реформування системи обліку витрат діяльності на промислових підприємствах є запровадження ефективного методу обліку витрат. Це дозволить найбільш точно розподілити непрямі витрати між видами продукції, що, в свою чергу, дасть змогу визначити рівень рентабельності окремих виробів і за рахунок цього підвищити ефективність роботи підприємств різних форм власності.

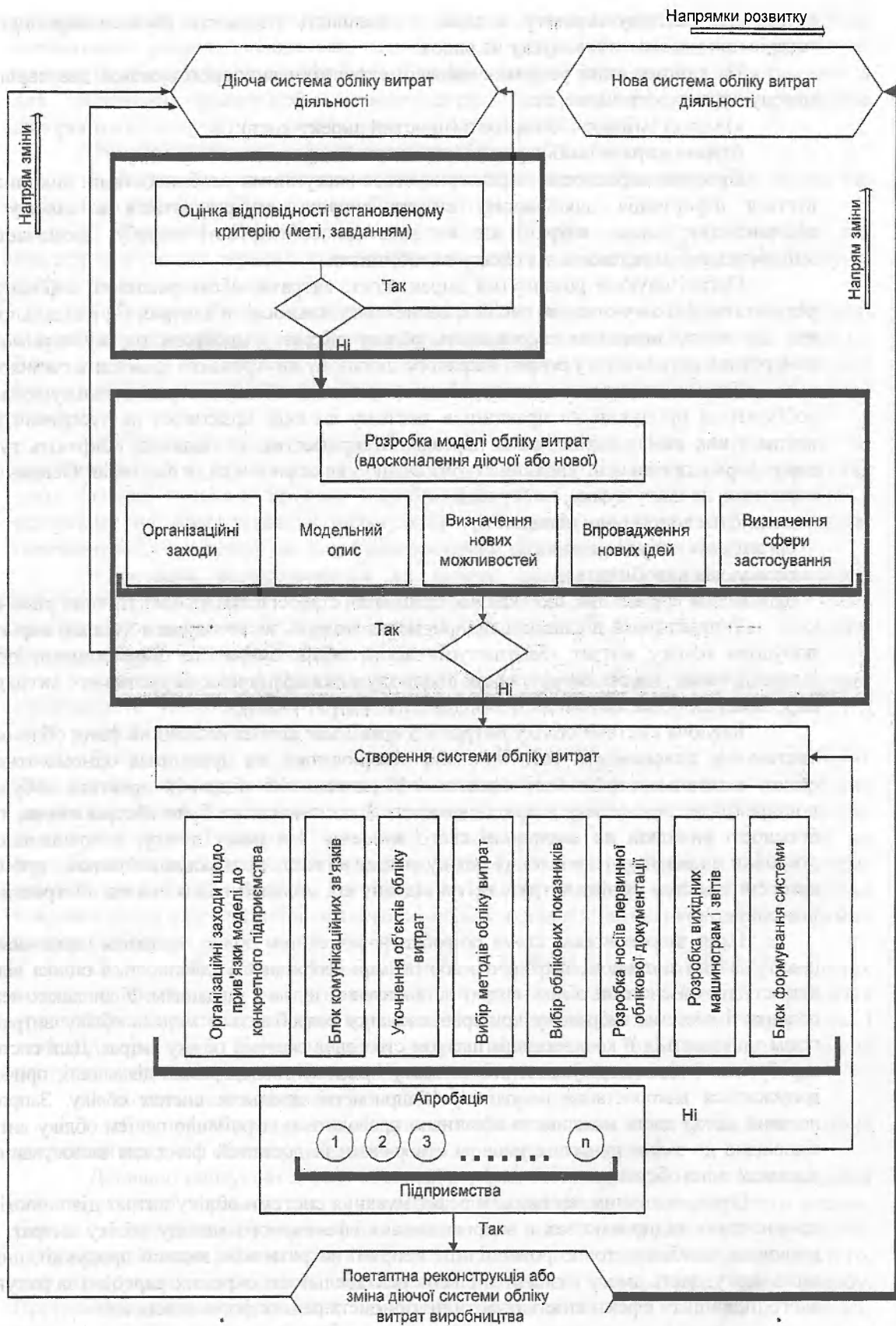
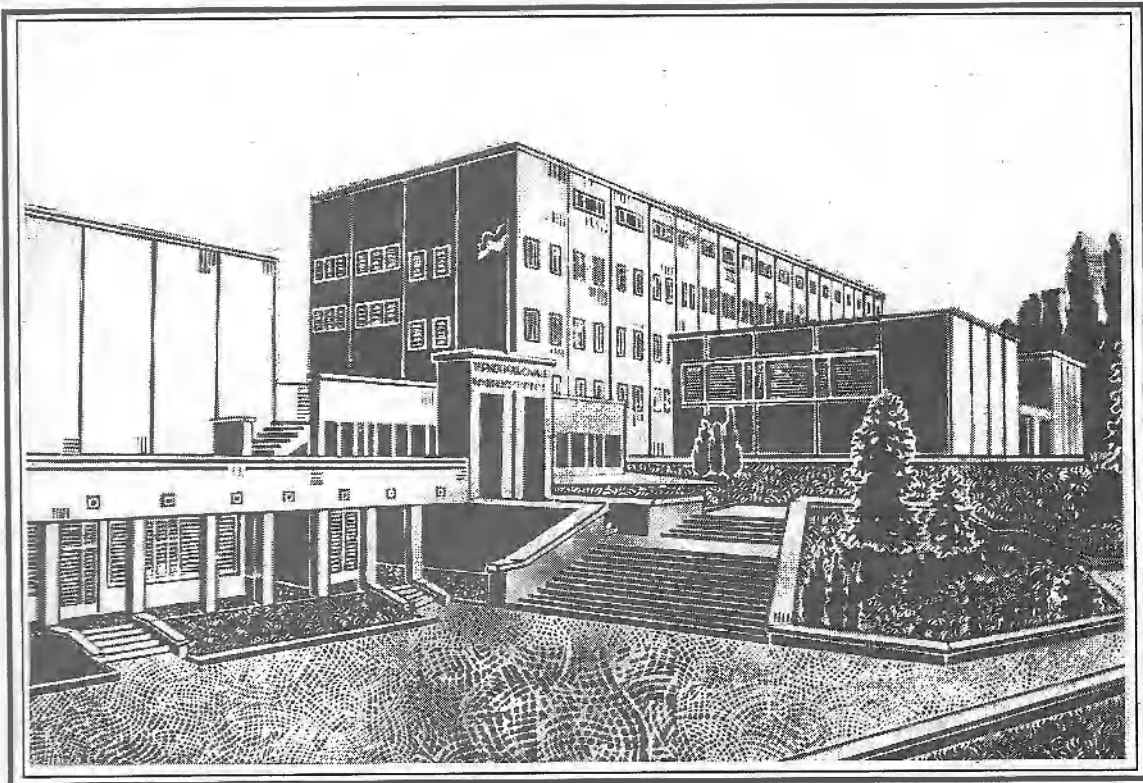


Рис.1 Модель розробки систем обліку витрат виробництва.

НАУКОВИЙ ЖУРНАЛ

Випуск 12



ВІСНИК

ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ

АКАДЕМІЇ

НАРОДНОГО

ГОСПОДАРСТВА

2001

ВІСНИК
Тернопільської академії
народного господарства

Науковий журнал
Тернопільської академії
народного господарства

Заснований
у травні 1996 р.

Випуск 12

2001 рік

Затверджено рішенням Вченої
ради ТАНГ протокол № 8
від 04.07.2001 р.

Зареєстрований Вищою атестаційною комісією України як фахове економічне видання
(Бюлетень ВАК України, 1998, № 2, с. 44)

Головний редактор: Гуцайлюк З. В., докт. екон. наук, проф.

**Заступники
головного редактора:** Березюк Р. М., канд. екон. наук, доц.
Ковальчук В. М., канд. екон. наук, доц.

Редакційна колегія: Дудар Т. Г., докт. екон. наук, проф.
Дусановський С. Л., докт. екон. наук, проф.
Литвин Б. М., докт. екон. наук, проф.

Мельник А. Ф., докт. екон. наук, проф.
Савельєв Є. В., докт. екон. наук, проф.
Саченко А. О., докт. техн. наук, проф.
Стрішенець М. М., докт. істор. наук, проф.
Фаріон І. Д., докт. екон. наук, проф.
Штефанич Д. А., докт. екон. наук, проф.
Юрій С. І., докт. екон. наук, проф.

Редактор: Легкий Б. С.

*Комп'ютерний оригінал-макет
виготовлено у видавництві "Економічна думка"
Тернопільської академії народного господарства*

ISBN 966-654-042-8

© "Економічна думка". 2001

© О. Різник, В. Шпак,
комп'ютерний макет. 2001

Свідоцтво про державну реєстрацію друкованого засобу масової інформації ТР № 274 від 19 травня 1999 р.

<i>Сергій КОЗЛОВСЬКИЙ</i> Застосування новітніх методів моделювання стару вартість	80
<i>Наталія КАРПИШИН</i> Державна експансія на ринку медичних послуг: історія і сучасність	92
Розділ III. ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ	96
<i>Петро ХОМИН</i> Податковий і фінансовий облік: проблеми взаємозв'язку	96
<i>Зеновій ЗАДОРЖНИЙ</i> Шляхи зближення бухгалтерського управлінського та податкового обліку в будівництві	101
<i>Ярослав МЕХ</i> Методологічні питання обліку внутрішніх резервів	104
<i>Ярослав КРУПКА</i> Оцінка фінансових інвестицій в бухгалтерському обліку	107
<i>Світлана ЯЦИШИН</i> Організація і методологія обліку витрат на промислових підприємствах в сучасних умовах господарювання	112
<i>Ірина ГОЛЯШ</i> Використання економічного аналізу в управлінні ризиком незатребуваності продукції	117
<i>Ольга НІПАЛІДІ</i> Аналіз фінансового стану: економіко-математичний аспект	121
<i>Василь РУДНИЦЬКИЙ, Костянтин РЕДЧЕНКО</i> Призначення і сфера застосування аналітичних процедур аудиту	125
<i>Наталія ПОЗНЯКОВСЬКА</i> Звіт про рух грошових коштів бюджетних установ відповідно до МСБО у державному секторі	129
Розділ IV. АГРОПРОМИСЛОВИЙ КОМПЛЕКС ПЕРЕХІДНОЇ ЕКОНОМІКИ	134
<i>Світлана ЧЕРНИШ</i> Про рівень розвитку конкуренції на регіональному ринку зерна	134
<i>Олена БУЛАТОВА</i> Основні напрямки державного регулювання у формуванні конкурентного середовища в АПК і розвитку його потенціалу	141
<i>Іван ЯРЕМЧУК</i> Визначення зрілості цукрових буряків (техніко-економічний аспект)	147