

УДК 657.1

Кругла М.М.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту в агропромисловому комплексі Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ

У статті досліджені питання сутності системи обліку витрат, визначені її елементи. Автором обґрунтовані практичні підходи до формування системи обліку витрат на підприємстві. Визначено значення системи обліку витрат у прийнятті управлінських рішень.

Ключові слова: система обліку витрат, класифікація витрат, методи обліку витрат, методи калькулювання продукції, калькуляційні одиниці.

Круглая М.Н. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ УЧЕТА РАСХОДОВ

В статье исследованы вопросы сущности системы учета расходов, определены ее элементы. Автором обусловлены практические подходы к формированию системы учета расходов на предприятии. Определено значение системы учета расходов при принятии управленческих решений.

Ключевые слова: система учета расходов, классификация расходов, методы учета расходов, методы калькулирования продукции, калькуляционные единицы.

Kruhla M.M. ORGANIZATIONAL AND METODICAL FOUNDATIONS OF FORMING THE SYSTEM OF CALCULATING THE COSTS

The questions of the essence of the system of calculating the costs are examined in the article, the elements of the system are determined. The practical approaches to their selection are specified and as well to forming the system of calculating the expenses at the enterprise. The emerging information of the system of counting the costs serves as the foundation for forming the decisions of the administration concerning.

Keywords: system of calculating the costs, classification of expenses, the method of record keeping, object and the method of calculating, calculating units.

Постановка проблеми. Будучи важливим елементом системи управління, управлінський облік формує облікове забезпечення даними про витрати виробництва та собівартість продукції, результати діяльності підприємства, створює передумови для бюджетного планування, формування рішень щодо ціноутворення, розширення чи скорочення видів діяльності.

Складність управлінських рішень, які ґрунтуються на достатній, повній та правдивій обліковій інформації про витрати виробництва і вихід продукції, обумовлюють необхідність формування цілісного підходу до формування системи обліку і контролю витрат та калькулювання продукції.

Аналіз останніх досліджень. Питання організації та методики обліку витрат та калькулювання продукції в свій час мали широкий резонанс і розглянуті в працях провідних вітчизняних і зарубіжних науковців. Теоретичні положення та практичні рекомендації щодо фінансового й управлінського обліку витрат обґрунтовані в працях відомих вітчизняних та зарубіжних вчених М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валусьва, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, К. Друрі, П. Житного, Т.П. Карпової, В.Б. Моссаковського, Л.В. Нападовської, Н.Л. Правдюк, В.І. Ткача та інших.

Раніше функціонуючі системи обліку витрат мали на меті оцінку запасів готової продукції для внутрішньогосподарських потреб та формування фінансової і статистичної звітності. В сучасних умовах господарювання деякі питання теорії і практики управлінського обліку виробництва потребують ґрунтовнішого вивчення з боку науковців і практиків, адже змінилася векторна направленість обліку з ретроспективної на перспективну, потребують вирішення питання прогнозування економічних наслідків управлінських рішень щодо оптимізації ціни, асортименту, доцільності управлінських рішень.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження сутності системи обліку витрат, визначення її складових елементів та обґрунтування практичних

підходів до вибору і формування системи обліку витрат на підприємстві як достатнього інформаційного середовища для формування управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Побудова обліку витрат залежить від значення та ролі, яка відводиться управлінню витратами на підприємстві.

Вчені відмічають, що система управлінського обліку витрат характеризується обсягом інформації, поставленими перед нею завданнями, критеріями і засобами досягнення цілей, складом елементів та їх взаємодією [1, с. 42]. Під системою виробничого обліку розуміють сукупність процедур щодо документування, групування, узагальнення й обробки економічної інформації про виробничі витрати. За К. Друрі, система накопичення витрат – це підсумування витрат за центрами відповідальності та їх розподіл на калькуляційну одиницю таких центрів [2, с. 62]. С.Ф. Голова зазначає, що система виробничого обліку – це система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль об'єктів витрат [3, с. 100].

Отже, система обліку витрат – це система, що забезпечує облік витрат, калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат.

П.Є. Житний і І.І. Афанасьєва зазначають, що загальні підходи до ведення обліку єдині для усіх підприємств, але різні галузі економіки мають свої організаційні та технологічні особливості, що впливають на організацію обліку на конкретному підприємстві [4, с. 13]. М.А. Вахрушина підтримує цю думку, вказуючи, що основою в організації управлінського обліку на підприємстві служать організаційна структура підприємства та виділені на її базі центри відповідальності (центри витрат, доходів, прибутку та інвестицій). Визначальними чинниками при розробці системи обліку витрат в управлінському обліку служать виробничі потужності підприємства, обсяг виробництва, реальні потреби в інформації та застосовувані методи управління підприємством [5].

Організація обліку «на сучасному етапі передбачає поєднання централізованого регулювання з власними правилами організації облікового процесу, виходячи з галузевої належності та особливостей діяльності підприємства» [6, с. 133].

Вищевказане свідчить про суттєвий вплив як зовнішніх, так і внутрішніх чинників діяльності та необхідність їх врахування при організації управлінського обліку витрат.

Серед факторів, які необхідно врахувати при організації обліку, доцільно виділяти розмір підприємства, стратегію підприємства, його організаційну структуру, технологію виробництва, корпоративну культуру, стиль прийняття управлінських рішень, здатність персоналу до навчання, стадію життєвого циклу підприємства, рівень невизначеності, конкуренції та галузеві особливості підприємства.

Узагальнюючи вищезазначене, за характером впливу їх можна поділити на організаційно-економічні, технологічні та обліково-економічні.

До організаційно-економічних чинників впливу належать вид підприємницької діяльності, сфера діяльності, форма спеціалізації. Враховуються особливості видів продукції, що виробляються. Важливе значення в побудові обліку витрат мають організаційна структура підприємства та тип виробництва.

Характер операцій технологічного процесу визначає порядок формування та групування витрат, обумовлює особливості організації і методики обліку витрат, калькулювання продукції.

Оскільки чинні нормативно-правові акти пропонують обліковцям варіативність вибору серед методів оцінки об'єктів обліку, методів обліку витрат і формування собівартості продукції, то підприємство самостійно визначає такі елементи системи обліку витрат, зазначаючи свій вибір при оформленні облікової політики.

Система обліку витрат включає два напрямки: облік витрат та калькулювання продукції, вихідна аналітична інформація від яких служить підґрунтям для формування подальших варіантів управлінських рішень стосовно зміни обсягу виробництва, оцінки показників собівартості, фінансових результатів, ціноутворення. Модель системи обліку витрат наведено у табл. 1.

За повнотою включення витрат в собівартість продукції як у вітчизняній, так і у зарубіжній практиці виділяють системи обліку повних та неповних (виробничих) витрат [8; 5]. Однак безпосередній склад витрат, які включаються до собівартості продукції при різних системах обліку витрат в Україні та за кордоном, відрізняються. Таким чином, в Україні виділяють системи обліку повних та неповних (виробничих) витрат.

Система обліку виробничих витрат відображає положення П(С)БО 16 «Витрати» [9]. Згідно з П(С)БО, до виробничої собівартості продукції включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Вітчизняна практика передбачає, що при застосуванні системи обліку повних витрат поряд з виробничими у собівартість продукції будуть включені ще й накладні витрати. В Україні до складу повної собівартості продукції, робіт, послуг включаємо: виробничу собівартість продукції (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні та фінансові витрати, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію власно виробленої продукції.

Системи обліку витрат віддзеркалюють існуючі підходи до формування собівартості продукції в управлінському та фінансовому обліку, які є різними. В фінансовому обліку порядок визначення собівартості реалізованої продукції регламентований П(С)БО сукупно за видами діяльності, а її визначення за видами продукції взагалі не обов'язкове. В управлінському обліку собівартість формується для встановлення повної ясності про витрати виробництва з метою управління ними. Для цього можуть використовуватися різні показники собівартості та різні методи її обрахунку.

Оскільки система обліку витрат, як і будь-яка інша, є множиною взаємопов'язаних елементів, відокремлена від середовища і яка взаємодіє з ним як ціле, то саме функціонування системи забезпечується злагодженістю та налагодженою взаємодією між елементами системи.

Для розуміння поведінки витрат виробництва і, відповідно, відображення їх в обліку доцільно використати класифікацію витрат за окремими найсуттєвішими, на наш погляд, напрямками.

За основу при включенні витрат до собівартості продукції покладено групування витрат на прямі (які прямо відносяться на об'єкт калькулювання) та непрямі (які розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно обраної бази); постійні (витрати, що безпосередньо не змінюються при збільшенні або зменшенні масштабів виробництва в короткостроковому періоді) та змінні (витрати, величина яких безпосередньо залежить від масштабів виробництва продукції); основні (пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій з виробництва продукції) та накладні (пов'язані з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділу чи підприємства).

Таблиця 1

Узагальнена модель системи обліку витрат і виходу продукції

Система обліку витрат					
Система обліку повних витрат			Система обліку неповних витрат		
Облік витрат виробництва					
Класифікація витрат	Об'єкти обліку витрат	Метод обліку витрат	Розмежування витрат між періодами	Розподіл непрямих витрат	Оцінка незавершеного виробництва
Калькуляція продукції					
Встановлення складу (норм) витрат, які включаються до собівартості	Об'єкт калькуляції	Метод калькуляції	Калькуляційні одиниці	Послідовність калькуляційних розрахунків	Оформлення калькуляційних розрахунків
Формування варіантів управлінських рішень щодо виробництва продукції					

Для розрахунку собівартості продукції важливо володіти інформацією про витрати у розрізі статей витрат. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюються підприємством. Типовий перелік статей обліку витрат для підприємств різних сфер діяльності наведено в галузевих методичних рекомендаціях з планування, обліку та калькулювання продукції (робіт і послуг). Серед статей – витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, сировина і матеріали, роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів тощо.

В межах системи обліку витрат спочатку здійснюється накопичення та групування витрат за однорідними ознаками у розрізі об'єктів витрат (відповідних підрозділів, центрів відповідальності, виробництв), відображення виходу продукції, з подальшим безпосереднім розподілом витрат між видами одержаної продукції. Вказане накопичення і групування витрат забезпечує використання методу обліку витрат. Вибір конкретного методу обліку витрат належить до компетенції підприємства і залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень.

Під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання [9]. У нашому випадку завданням є здійснення калькуляції продукції.

Залежно від виду виробництва і особливостей технології для обліку витрат на українських підприємствах застосовують один з методів обліку витрат виробництва: простий, попередільний, позамовний. На Заході традиційно обліковують витрати за замовленнями та за процесами.

Простий метод обліку витрат використовують у простих виробництвах з закінченням циклом. Понесені витрати відносять безпосередньо на об'єкт обліку, за яким визначають собівартість продукції. Попередільний (попроцесний) метод застосовується на основі групування і обліку витрат у межах окремих процесів, стадій. Позамовний метод передбачає облік витрат за кожним індивідуальним виробом чи партією виробів.

Незважаючи на виділення переважною більшістю вчених радянської епохи нормативного методу в окремий метод обліку витрат, вважаємо некоректним таке його тлумачення. Застосування норм витрат і технології обробки інформації про витрати, що ґрунтується на роздільному обліку витрат за нормами і відхилень від них, з можливістю встановити причини, місця виникнення, винних осіб, а також впливу цих відхилень на собівартість продукції реальне в умовах простого, попередільного чи позамовного методів.

Об'єктом витрат є предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат. Згідно з П(С)БО 16, об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат [9]. Облік різних об'єктів витрат здійснюється на окремих аналітичних рахунках.

З об'єктом витрат пов'язане поняття місця витрат, яким називають структурні одиниці та підрозділи підприємства, в яких здійснюється первинне споживання виробничих ресурсів (бригади відділки, робочі місця).

Для визначення суми витрат, яка потребує включення до собівартості готової продукції, необхідно

розмежувати витрати між періодами. М.А. Вахрушина зазначає, що необов'язково для цього використовувати метод нарахування, що є обов'язковим в фінансовому обліку. В системі управлінського обліку може застосовуватися і касовий метод, якщо підготовлена за його допомогою інформація більш придатна для вирішення завдань внутрішньофірмового управління [5, с. 34].

Значну частину витрат підприємств займають витрати на обслуговування та управління виробництвом. Вказані витрати є непрямими, оскільки в момент їх здійснення не можуть бути віднесені на конкретний об'єкт витрат. У зв'язку з цим загально-виробничі витрати протягом звітного періоду обліковуються в цілому за структурною одиницею і розподіляються на об'єкти витрат при складанні звітної калькуляції.

Згідно з п. 16 П(С)БО 16, загально-виробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Підприємствам надано право самостійно встановлювати перелік і склад змінних та постійних загально-виробничих витрат, які слід відобразити в документі про облікову політику підприємства [9].

До змінних загально-виробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загально-виробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загально-виробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загально-виробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загально-виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) в період їх виникнення.

Обираючи базу розподілу загально-виробничих витрат, необхідно враховувати тісноту зв'язку між виробництвом продукції та базою розподілу цих витрат для уникнення необґрунтованого їх завищення чи заниження при розподілі на конкретний вид продукції.

До непрямих витрат також належать адміністративні витрати та витрати на збут. Проблема їх розподілу виникла у зв'язку з необхідністю визначення повної собівартості одиниці продукції. Для цього до прямих затрат потрібно додати частину непрямих, наявність яких зумовлена процесом господарської діяльності. Це важливо здійснювати для визначення ціни продукції на основі її повної собівартості. Нехтування включенням непрямих затрат до собівартості може призвести до необґрунтованого її заниження, внаслідок чого підприємство не зможе відшкодувати всі затрати, а отже, досягти бажаного прибутку.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», залишки незавершеного виробництва наприкінці місяця повинні оцінюватися у тому порядку, в якому формується собівартість готової продукції, тобто за всіма статтями витрат.

Достовірна оцінка незавершеного виробництва має важливе значення для точного розрахунку собівартості продукції і забезпечення збереження залишків у незавершеному виробництві. Згідно з П(С)БО 9, незавершене виробництво може оцінюватися

або за фактичною, або за нормативною (плановою) виробничою собівартістю.

Після облікового відображення витрат, понесених у звітному періоді, постає завдання визначення фактичної собівартості одиниці продукції.

Об'єктом калькуляції називаємо конкретний вид продукції, за яким розраховується собівартість його виробництва. Об'єкт обліку витрат і об'єкт калькулювання поняття різні за суттю, оскільки перше відображає витрати, а друге – вид продукції.

Водночас в одному технологічному процесі в результаті виробництва може бути отримано декілька видів продукції, що мають різне значення для підприємства: основну, супутню та побічну.

Калькуляційні одиниці є вимірниками об'єкта калькуляції. Вони бувають натуральні, умовно-натуральні. Вибір відповідних калькуляційних одиниць залежить від характеру виробництва, поставленої мети та спеціалізації підприємства.

Здійснення калькулювання передбачає розмежування витрат, які не відносяться на вироблену продукцію та визначення собівартості кожного окремого виду продукції. Саме визначення собівартості кожного окремого виду продукції і становить основний зміст методичних прийомів калькулювання. Серед методичних прийомів калькулювання вчені виділяють простий, виключення вартості побічної продукції, коефіцієнтний, пропорційний, комбінований, нормативний. Порядок оформлення калькуляційних розрахунків визначається індивідуально кожним підприємством.

Формування системи обліку витрат, яка використовуватиметься конкретним підприємстві, повинно базуватися на нормативно визначених засадах, враховувати особливості діяльності підприємства та містити основні положення в Наказі про облікову політику щодо управлінського обліку.

Висновки з проведеного дослідження. В результаті проведеного дослідження встановлено, що система

обліку витрат – це система, яка забезпечує облік витрат, калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат. Її функціонування забезпечується налагодженою взаємодією між елементами системи, якими є класифікація витрат, об'єкти обліку, метод обліку, порядок розподілу непрямих витрат, оцінка незавершеного виробництва, об'єкт і метод калькулювання продукції тощо. Вихідна інформація системи обліку витрат служить підґрунтям для формування рішень керівництва стосовно зміни обсягу виробництва, оцінки показників собівартості, фінансових результатів та ціноутворення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Карпова Т.П. *Управленческий учет* : [учебник для вузов] / Т.П. Карпова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
2. Друри К. *Введение в управленческий и производственный учет* : Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
3. Голов С.Ф. *Управлінський облік* : [підручник] / С.Ф. Голов. – 3-те вид. – К. : Лібра, 2006. – 704 с.
4. Житний П.Є., Афанасьєва І.І. *Фактори впливу на формування облікової політики торгово-виробничих підприємств* / П.Є. Житний, І.І. Афанасьєва // *Вісник ЖДТУ: Економічні науки* : зб. наук. праць. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – № 1(51). – С. 11-17.
5. Петрук О.М. *Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика* : [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2006. – 152 с.
6. Сопко В.В. *Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу* : [підручник] / В.В. Сопко, В.П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.
7. Вахрушина М.А. *Бухгалтерский управленческий учет* : [учебник] / М.А. Вахрушина. – 8-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство «Национальное образование», 2013. – 672 с.
8. Садовська І. Б., Божидарнік Т. В., Нагірська К. Є. *Бухгалтерський облік* : [навчальний посібник для вищої школи] / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
9. Положення (станд-арт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.