

## СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

*Анотація. Розглянуто питання організаційних основ побудови та інтеграції обліку витрат, раціоналізації первинного обліку, виділено організаційні передумови для застосування інтегрованої системи обліку витрат, визначено основні критерії ефективності облікової системи.*

*Аннотация. Рассмотрены вопросы организационных основ построения и интеграции учета затрат, рационализации первичного учета, выделены организационные предпосылки для использования интегрированной системы учета затрат, определены основные критерии эффективности учетной системы.*

*Annotation. This article describes the issues of developing the institutional framework and the integration of cost accounting, the rationalization of primary accounting, the allocation of organizational prerequisites for integrating the system of cost accounting, the basic performance criteria for the accounting system.*

*Ключові слова: витрати, облік витрат, управління витратами, організація побудови обліку витрат.*

В умовах ринкових відносин постає об'єктивна необхідність підвищувати оперативність одержуваної інформації. Як вид діяльності певного кола спеціалістів підприємств бухгалтерський облік, забезпечуючи управління економічною інформацією про витрати на виробництво, потребує певної організації. Організація фінансового та управлінського обліку витрат на виробництво значною мірою впливає на управління витратами підприємств.

В останні роки розгорнулась дискусія щодо форм та методів організації обліку витрат. Одні вчені та фахівці наполягають на відокремленні фінансового обліку від управлінського, інші водночас наполягають на інтегрованій системі обліку.

На відміну від інтегрованої обробки даних про витрати, інтеграція обліку витрат – це створення системи облікової інформації на основі органічного поєднання даних про витрати різних видів обліку, тобто коли дані одного обліку органічно поєднуються з даними іншого, не порушуючи загальної методології фіксації, збирання й обробки даних. Не можна вважати інтеграцією обліку той факт, коли дані одного обліку використовуються для складання періодичної та річної звітності без належного поєднання первинного спостереження за фактами господарської діяльності та подальшого групування даних тощо.

Основою для розмежування двох видів обліку є, в першу чергу, відмінність завдань, що вони вирішують.

Завдання управлінського обліку – це встановлення норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати і всіх інших виробничих витрат. Оперативно виявлені відхилення на рахунках управлінського обліку дають основу для аналізу і вчасного вирішення різних проблем.

Завдання фінансового обліку – це виявлення і відображення в обліку реального стану активів, капіталу, зобов'язань, визначення фінансових результатів діяльності підприємства.

Більшість науковців вважає, що немає потреби у відокремленні фінансового обліку від управлінського і саме інтегрована система обліку в багатьох випадках є найефективнішою для підприємств України.

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг посідають провідне місце в загальній системі бухгалтерського обліку. У ринкових умовах функціонування підприємств, де планування і формування вільних (ринкових) цін є прерогативою підприємства, збільшується значущість методично обґрунтованого обліку витрат і калькулювання собівартості виробленої продукції, наданих послуг.

Загальні проблеми обліку витрат досліджували у своїх працях відомі вітчизняні та зарубіжні економісти, зокрема, І. Белоусов, Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Верига Ю. А., Голов С. Ф., Горицька Н. Г., Губачова О. М., Колпаков В. М., Кужельний М. В., Малюга Н. М., Мних Є. В., Нападковська Л. В., Озеран В. О., Попов Т. Д., Б. Коласс, Метьо М. Р., Палій В. В., Попова Т. Д., Соколов Я. В., Хендріксена Е. С., Г. Шілінглоу та ін. [1 – 5]. Проте ці питання й досі не втратили актуальності і потребують подальшого дослідження.

Метою даної статті є дослідження та узагальнення існуючих підходів до організації побудови обліку витрат на підприємствах у сучасних умовах.

Об'єкт дослідження – це підходи до обліку витрат на підприємстві.

Предмет дослідження – це процес організації побудови обліку витрат на підприємстві.

За сучасних умов інтеграцію обліку можна розглядати щодо всієї системи господарського обліку та окремо щодо бухгалтерського обліку. Інтеграція останнього стосується трьох проблем: поєднання управлінського та фінансового обліку; поєднання бухгалтерського і податкового обліку; побудови обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Дослідження можливості інтегрованого обліку витрат на виробництво ґрунтується на тому, що використовується єдина інформаційна система обліку, яка слугує для прийняття рішень, хоча й різної спрямованості, тому все ширше застосовуються автоматизовані системи обробки інформації.

Облік витрат може бути організований також за змішаною системою. Так, у змішаній системі обліку витрат використовуються спеціальні контрольні рахунки. Контрольний рахунок фінансового обліку є активним, у ньому

відкривається в управлінському обліку і сальдо та витрати показуються за кредитом рахунка. Між цими двома рахунками повинна бути відповідність сум сальдо і оборотів [1].

Дослідження стану обліку витрат показує, що для підприємств України потрібно побудувати облік витрат за інтегрованою системою, яка передбачає взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку витрат.

В інтегрованій системі обліку витрати на виробництво відображаються у фінансовому обліку на рахунку "Основне виробництво", а управлінський облік деталізує витрати в розрізі видів продукції, центрів витрат і сфер відповідальності в аналітичному обліку.

Із переходом бухгалтерського обліку на національні стандарти з'явилась можливість організувати систему рахунків для ведення інтегрованого обліку витрат у рамках єдиного плану рахунків (класи 8, 9).

Виділяють наступні організаційні передумови для застосування інтегрованої системи обліку витрат [2]:

- рівень розвитку виробничого обліку і діяльності структурних підрозділів підприємства. Залежно від деталізації обліку за місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, його поглибленням (доведенням до бригад і робочих місць) змінюється і ступінь аналітичності обліку витрат;

- прийнятний спосіб оперативного контролю за собівартістю. На багатьох підприємствах застосовується прогресивний спосіб документування відхилень від чинних норм у ході виробництва, що дозволяє оперативно виявити причини відхилень і впливати на них з метою попередження негативних наслідків;

- ступінь забезпеченості адміністрації, власників, засновників та акціонерів інформацією для прийняття рішень. Повнота цієї інформації, скорочення періоду її подання, забезпечення інформацією необхідних рівнів управління розширюють можливості управлінського впливу на процес формування собівартості продукції. Але водночас зменшуються або підвищуються ступінь деталізації внутрішньовиробничого обліку та його трудомісткість. Це, як правило, погіршує контроль за витратами в процесі виробництва продукції і знижує вплив управління на собівартість продукції (робіт, послуг).

Дослідження показують, що доцільно сформувати послідовність організації системи обліку витрат, інтегрованої в роботу підприємств, за такими етапами.

Перш за все, обґрунтовується доцільність запровадження інтегрованої системи обліку витрат. Визначається мета, яка деталізується в конкретних завданнях, об'єкти та методи обліку витрат. Складається загальний перелік організаційних заходів і кошторис на їх виконання.

Другий етап організації такого обліку витрат полягає в необхідності вдосконалення організаційної структури [3].

Створення інтегрованого обліку витрат та закріплення за ним функцій і обов'язків з організації та ведення фінансового й управлінського обліку витрат спричиняє зміни в організаційній структурі бухгалтерії підприємства, а можливо, навіть вплинуть на організаційну структуру підприємства в цілому.

Організаційна структура є необхідністю і передумовою успішного впровадження й розвитку інтегрованого обліку витрат на підприємстві.

У процесі впровадження інтегрованої системи обліку витрат виникає питання, хто повинен займатися таким обліком і чи потрібно організовувати нові структури, наприклад відділ управлінського обліку. Єдиної відповіді тут не існує. Кожне підприємство вибирає той шлях, який йому більше підходить. Можливий варіант організації ведення інтегрованого обліку витрат у рамках уже існуючої фінансово-облікової служби. Так, у кожному підрозділі визначаються особи, відповідальні за ведення управлінського обліку за своїм напрямом, або у працівників з'являються нові функції. Відповідальність поділяється між службами залежно від об'єктів обліку. На цьому ж етапі висувуються професійні вимоги до бухгалтерів-управлінців, складаються посадові інструкції, розподіляються функціональні обов'язки.

На третьому етапі вивчається діюча на підприємстві система фінансового обліку, з'ясовується, якою мірою вона задовольняє потреби управлінської ланки. Вирішується питання адаптації управлінського обліку до загальної системи обліку. Здійснюється структуризація витрат на основі даних фінансового та управлінського обліку, тобто формування рахунків за групами видів витрат і облік витрат за визначеними факторами, а саме: складається план рахунків, визначається склад калькуляційних статей. На цьому ж етапі впровадження інтегрованої системи обліку витрат значну увагу приділяють особливостям визначення маржинального доходу, який показує величину позитивного результату при порівнянні доходу від реалізації зі змінними витратами. Він є джерелом покриття постійних витрат і повинен забезпечити отримання прибутку.

Четвертий етап характеризується тим, що розробляється та вводиться в дію автоматизована система формування банку даних інтегрованого обліку із застосуванням специфічних методів обробки інформації. Найбільш суттєвим елементом у системі інформаційних потоків внутрішньої звітності є Звіт про фінансові результати, оскільки в ньому фіксуються види витрат, що дозволяють оцінити роботу підприємства (структурного підрозділу) і встановити оптимальну залежність алгоритму "витрати – прибуток". У зв'язку з цим необхідно сформувати схему системи внутрішньої звітності для підрахунку кінцевого результату. Визначений таким чином кінцевий результат повинен відповідати кінцевому результату, що розрахований у фінансовому обліку і відображений на рахунку фінансового результату.

Організація обліку витрат на виробництво значною мірою залежить від правильного документування спожитих ресурсів підприємства [4].

Аналіз стану обліку витрат на підприємствах вказує на наявну надмірну громіздкість первинної документації та бухгалтерських реєстрів, дублювання інформації, її низьку оперативність, відсутність комплексної автоматизації та безсистемність облікових процесів. Бухгалтерії підприємств ще й досі використовують застарілі інструктивні та методичні матеріали з методики й організації обліку та аналізу витрат. При цьому не використовуються всі можливості сучасних інформаційних технологій на базі швидкодіючих ЕОМ. Метою всіх змін, які повинні відбуватися з формами первинного обліку на підприємствах, є скорочення та спрощення первинного обліку. Разом зі спрощенням первинного обліку повинне здійснюватися впровадження прогресивних форм та методів ведення обліку, забезпечення єдності організації первинного обліку на підприємствах [5].

Таким чином, на підставі викладеного можна стверджувати, що, на відміну від інтегрованої обробки даних, інтеграція обліку – це створення системи облікової інформації на основі органічного поєднання даних, різних видів обліку – фінансового та управлінського, тобто коли дані одного обліку органічно поєднуються з даними іншого, не порушуючи загальної методології фіксації, збирання й обробки даних.

Раціоналізацію первинного обліку слід проводити в комплексі із загальними заходами щодо вдосконалення організаційної структури апарату управління, упорядкування інформаційної бази підприємств, максимальної автоматизації збору інформації, передачі та обробки вихідних даних.

Тільки в цьому випадку можна досягти найбільшого ефекту у справі вдосконалення обліку витрат на виробництво на підприємствах.

*Наук. керівн. Черноіванова Г. С.*

---

**Література:** 1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посібн. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 756 с. 2. Білоусова І. Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 39–44. 3. Колпаков В. М. Теория и практика принятия управленческих решений : учебн. пособ. / В. М. Колпаков. – К. : МАУП, 2004. – 504 с. 4. Голов С. Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам / С. Ф. Голов, В. Н. Костюченко. – Х. : Фактор, 2007. – 976 с. 5. Попова Т. Д. Управленческий учет и контроль в системе обеспечения качества продукции. Экономический поиск. По страницам докторских диссертаций / Т. Д. Попова ; под ред. В. Ю. Наливайского, С. Р. Левиной. – Ростов н/Д : Изд-во РГЭУ "РИНХ", 2005. – 115 с.