

постійні, а в іншому – змінні залежно від виду діяльності. При збільшенні суми постійних витрат розмір доходу буде зменшуватись і, навпаки, при їх зменшенні доходи зростатимуть. Таким чином, багатогранність виробництва вимагає виваженого вибору методу обліку витрат, кожен з яких має свої переваги та недоліки.

Найважливіші переваги вітчизняних методів і зарубіжних систем обліку витрат, якими є стандарт-кост і директ-костинг, можуть бути використані в умовах функціонування управлінського обліку в нашій країні, що сприятиме підвищенню його ефективності.

Література

1. Пушкар М. С. Управлінський облік. – Тернопіль: Поліграфіст, 1995. – 164 с.
2. Бутинець Ф. Ф., Чижевські Л. В., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський управлінський облік. – Житомир: ПП “Рута”, 2000. – 448 с.

УДК 338.512

Л. В. Косенко

Національний університет харчових технологій

ВИКОРИСТАННЯ ПРИНЦИПІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ У ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ

У ринкових умовах господарювання підприємства прагнуть ухвалювати такі рішення, які забезпечували б отримання максимально можливого прибутку. Останній, як правило, залежить в основному від ціни продукції, витрат на її виробництво й реалізацію. Але, якщо під впливом законів ринкового ціноутворення в умовах вільної конкуренції ціна продукції не може бути вищою або нижчою за бажанням виробника чи покупця і вирівнюється автоматично, то витрати можуть зростати або знижуватися залежно від обсягу спожитих трудових і матеріальних ресурсів, техніко-технологічного рівня виробництва, організації виробництва й інших чинників. Отже, в розпорядженні виробника є чимало важелів зниження витрат, які він може привести в дію в процесі управління виробництвом.

Проблема обліку витрат відноситься до однієї з найбільш складних і важливих в управлінні виробництвом, оскільки, наприклад, у промисловості як України, так і економічно розвинених держав, вони становлять у середньому 80–85% оптових цін підприємств (тобто 4/5 вартості продукції), а прибуток –

© Л. В. Косенко, 2008

лише 15–20% її вартості. Разом з тим наукові дослідження в цій царині сконцентровані на обліковому аспекті. Безумовно, він має важливе значення, оскільки забезпечує функцію контролю. Але це не єдина функція управління виробництвом. Тому метою статті є висвітлення проблеми використання принципів обліку витрат у системі виробничого менеджменту.

Витрати відіграють велику роль у діяльності організації. Від величини витрат залежить фінансовий результат від продажу готової продукції, виконання робіт, послуг, адже його визначають як різницю між виручкою від продажу продукції без вирахувань, передбачених законодавством, і витратами на її виробництво й реалізацію. Крім того, витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, мають безпосередній вплив на собівартість.

Основні принципи формування собівартості продукції визначені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.99 р., Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” і конкретизовані галузевими Типовими положеннями по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції.

Виробництво продукції (робіт, послуг) пов'язано з визначеними витратами. У процесі виробництва продукції затрачається праця, використовуються засоби і предмети праці. Усі витрати підприємства на виробництво й реалізацію продукції, виражені в грошовій формі, утворюють собівартість продукції, яка є найважливішим показником ефективного використання виробничих ресурсів в умовах ринкової економіки та одним з основних показників виробничо-господарської діяльності підприємства.

Облік витрат – це сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного тимчасового періоду процесів постачання, виробництва і реалізації продуктів його праці за допомогою їх (процесів) кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування й аналізу в розрізах, що формують собівартість готової продукції [1, с. 95; 2, с. 229]. В основі організації обліку витрат на виробництво лежать наступні принципи:

- документування витрат і повне їхнє відображення на рахунках обліку виробництва;
- незмінність прийнятої методології обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції протягом року;
- своєчасне, повне і правильне віднесення витрат і доходів до звітних періодів;
- групування витрат по об'єктах обліку і місцях їхнього виникнення;
- погодженість об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, показників обліку фактичних витрат з нормативними, плановими показниками тощо;

- доцільність витрат, що відносяться до виготовлення визначеної продукції;
- здійснення оперативного контролю за витратами виробництва і формуванням собівартості продукції;
- регламентація складу собівартості продукції;
- розвиток методології й організації обліку витрат на виробництво з метою їхнього зближення з міжнародними стандартами і світовою практикою [3, с. 56].

Управлінський облік не обмежується тільки обліком витрат на виробництво у вартісних показниках, регламентованих у нормативних документах. Його сутність значно ширша й охоплює:

- відображення виробничих процесів у кількісному вимірі з метою управління ними і визначення прибутку;
- вибір об'єктів обліку господарських процесів і пов'язаних з ними витрат;
- обмеження суб'єкта обліку рамками підприємства;
- системне використання елементів методу управління (планування, нормування, виміру, реєстрації, оцінки, групування, аналізу, контролю) у відображенні ходу виробничого процесу в нерозривному зв'язку з процесом нарощування витрат;
- класифікацію витрат відповідно до цілей їх управління для визначення собівартості продукції та отриманого прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення процесу контролю і регулювання;
- формування внутрішньої звітності по рівнях управління виробничими процесами, використовуючи при цьому принципи управління, що прийняті на підприємстві, і необхідність перетворення показників внутрішньої звітності.

Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти підприємством і оцінювати його діяльність шляхом виведення фінансових результатів.

Проте визначення сутності обліку витрат на виробництво, крім технічного аспекту, повинно охоплювати різноманітність способів підходу до організації управлінського обліку виробничої діяльності або трансформації обліку витрат на виробництво. Таким чином, визначення сутності обліку витрат створює реальні передумови для моделювання його організації на підприємствах. Саме облік як інформаційний потік, обернений процесу управління, буде не лише відображати дійсність, але й готувати інформацію для моделювання економіки підприємства в майбутньому.

У вітчизняній практиці управління витратами на переважній більшості підприємств замість категорії *витрати* використовується *собівартість*, що за своєю сутністю істотно відрізняється від попередньої.

Собівартість являє собою сумарні витрати на виробництво і реалізацію продукції як по фактичних витратах, так і нормативних. У західних фірмах також існують нормативи на витрати, але вони розраховуються в рамках кожної окремої фірми і становлять комерційну таємницю. На жаль, у багатьох випадках нормативи не відіграють роль стимулу в зниженні витрат підприємств на виробництво продукції. Практика свідчить, що вони найчастіше є середньогалузевими. Підприємства завжди мають можливість довести, що вони працюють в особливих умовах і галузеві нормативи для них є неприйнятними.

Оскільки витрати – це основне обмеження прибутку й одночасно головний фактор, що впливає на обсяг пропозиції, то прийняття рішень керівництвом фірми неможливе без аналізу наявних витрат виробництва та їхньої величини на перспективу.

З позицій трудової теорії вартості К. Маркс у “Капіталі” розглядав витрати як витрати на заробітну плату, матеріали, паливо, амортизацію засобів праці, тобто на виробництво товару. До них він додавав витрати на заробітну плату працівникам торгівлі (оптової і роздрібний), утримання торгових приміщень, транспорт тощо. Перші він називав витратами виробництва, другі – витратами обертання. При цьому він не враховував ринкової ситуації й інших обставин. Маркс виходив з того, що вартість товару утворюють витрати виробництва і ті витрати обороту, які являють собою продовження процесу виробництва в сфері обертання, наприклад, пакування, фасування тощо.

Сучасна економічна теорія зовсім по іншому підходить до трактування витрат, а саме з позиції використаних ресурсів і можливості їхнього альтернативного застосування. Під останнім розуміють можливість виробництва з матеріалів як основної, так і допоміжної продукції. Тому коли підприємство вирішує робити якийсь визначений товар, то воно тим самим відмовляється від виробництва іншої основної продукції. Виходячи з цього, економічні витрати – це плата постачальнику, здійснювана підприємством, чи доходи постачальника ресурсів, забезпечувані підприємством, а також внутрішні витрати на те, щоб ресурси були застосовані саме цим підприємством і для визначеного варіанту виробництва.

Реорганізація системи управління виробничою діяльністю підприємства відкриває принципово нові можливості у трактуванні поняття *облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції* для виробничого обліку.

Нормативні документи з обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, а також спеціальна література не дають чіткого визначення поняття цих методів і калькулювання, між тим існує загальний підхід до їх трактування. Він полягає в побудові управлінського (раніше аналітичного) обліку витрат на виробництво, виборі принципів класифікації –

витрат, номенклатури об'єктів обліку витрат (виробів, замовлень, процесів обробки, місць виникнення витрат), методів розподілу на собівартість незавершеної, готової, реалізованої продукції і погашення витрат шляхом їх прямого віднесення на фінансовий результат.

Другим важливим аспектом системи управлінського обліку є розгляд процесів обліку витрат на виробництво і калькулювання як єдиного облікового процесу, пов'язаного з обліком випуску продукції. При цьому вибір об'єктів обліку витрат визначає систему показників внутрішньої звітності, періодичність складання звітних калькуляцій для різних цілей управління.

Система всіх облікових робіт передбачає такі етапи:

1) первинне відображення витрачених ресурсів у виробництві в міру їх виникнення в процесі виробничої діяльності;

2) локалізація даних про виробничі витрати за видами діяльності, структурними підрозділами, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, видами продукції тощо;

3) локалізація виробничих витрат за часом їх виникнення і включення до собівартості, а також за іншими часовими періодами – історичні, минулі витрати, витрати звітного і майбутнього періодів;

4) розподіл загальних витрат підприємства між виробничими підрозділами; відшкодування накладних витрат шляхом включення до собівартості незавершеної, готової та реалізованої продукції;

5) розподіл виробничих витрат допоміжних виробництв між його незавершеною і готовою продукцією (виконаними роботами, послугами) і перерозподіл витрат за виробничими підрозділами – споживачами продукції (робіт і послуг) допоміжних виробництв;

6) виявлення та оцінка незавершеного виробництва, відходів, отриманих у процесі виробництва, визначення собівартості окремих видів продукції і всього обсягу товарної продукції.

Таким чином, управлінський облік включає облік витрат на виробництво – етапи 1–3 і калькуляційний облік – етапи 4–6, та відіграє роль інтегрованої системи, що забезпечує інформацією процес управління собівартістю.

Одним з важливих завдань управлінського обліку є калькулювання собівартості продукції. Собівартість продукції – це грошовий вираз витрат на її виробництво. Собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства складається з витрат, пов'язаних з використанням у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних засобів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво.

Собівартість продукції є якісним показником, в якому концентровано відображаються результати господарської діяльності організації, її досягнення і резерви. Чим нижча собівартість продукції, тим більшою є економія праці, краще використовуються основні фонди, матеріали, паливо, тим дешевше виробництво продукції обходиться як підприємству, так суспільству в цілому.

Витрати, які відносяться на собівартість продукції, визначаються галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

До собівартості продукції, зокрема, включаються витрати праці, засобів і предметів праці на виробництво продукції на підприємстві, а саме витрати: на підготовку та освоєння виробництва; безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), зумовлені технологією і організацією виробництва, включаючи витрати на контроль виробничих процесів і якості продукції, що випускається; пов'язані з реалізацією й винахідництвом; по обслуговуванню виробничого процесу, забезпеченню нормальних умов праці й техніки безпеки; пов'язані з набором робочої сили, підготовкою та перепідготовкою кадрів; відрахування на державне соціальне страхування; з управління виробництвом тощо.

Крім цього, до собівартості продукції (робіт, послуг) включається також втрати від браку, простоїв за внутрішньовиробничими причинами, нестачі матеріальних цінностей у виробництві й на складах у межах норм природного убуття.

Залежно від того, які витрати включаються до собівартості продукції, традиційно виділяються наступні її види:

- виробнича – прямі і загальновиробничі витрати, характеризує витрати цеху на виготовлення продукції;
- маржинальна (обмежена) – виробнича собівартість, яка характеризує рівень прямих змінних витрат, що припадають на одиницю продукції;
- повна – виробнича собівартість, збільшена на суму адміністративних, комерційних і збутових витрат. Цей показник інтегрує загальні витрати підприємства, пов'язані як з виробництвом, так і реалізацією продукції;
- індивідуальна – характеризує витрати конкретного підприємства по випуску продукції;
- середньогалузева, тобто середні по галузі витрати на виробництво певного виробу, що розраховується за формулою середньозваженої із індивідуальних собівартостей підприємств галузі.

Принцип історичної собівартості, покладений в основу бухгалтерського обліку, передбачає пріоритетну оцінку активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання.

Згідно з Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, до історичної (фактичної) собівартості повинні включатись лише виробничі витрати: прямі матеріальні, прямі на оплату праці, інші прямі і загальновиробничі витрати.

Повна собівартість складається з виробничої собівартості, витрат на збут і адміністративних (загальногосподарських) витрат.

Показник повної собівартості використовується не для оцінки активів, а для цілей довгострокового планування та визначення ціни на продукцію.

Література

1. Білуха М. Т. Курс аудиту: Підручник. – 2-ге вид., перероб. – К.: Вища школа, “Знання”, 1999. – 574 с.

2. Бухгалтерський фінансовий звіт на підприємствах України: Підручник для студ. екон. фахів ВУЗів. – 6-те вид. – К.: А.С.К., 2001. – 372 с.

3. Череп А. В. Економічний аналіз. – К.: Кондор, 2005. – 159 с.

УДК 336.132 : 338.43

Н. С. Танклевська

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ПРОБЛЕМИ МОБІЛІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОГО КАПІТАЛУ В АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ

Визначальною умовою забезпечення сталого розвитку аграрних підприємств є залучення та раціональне використання фінансових ресурсів. Ефективне реформування аграрної економіки, її структурне перетворення з якісним оновленням виробництва, ринкової та соціальної інфраструктури завжди базується на відповідному фінансовому забезпеченні.

Вагомий внесок у розв’язання проблем фінансового забезпечення розвитку підприємств аграрної сфери економіки зробили українські вчені М. Дем’яненко, П. Саблук, О. Гудзь, М. Малік, В. Алексійчук, П. Лайко, Ю. Лузан, А. Пересада, В. Гриньова та інші.

Разом з цим нинішня фінансова криза та впровадження інвестиційно-інноваційної моделі розвитку аграрної економіки зумовило необхідність пошуку додаткових джерел фінансування розширеного відтворення. Основою цього має стати фінансовий капітал. Проблематика мобілізації фінансового капіталу у вітчизняній економіці залишається недостатньо дослідженою
© Н. С. Танклевська, 2008