

УДК 657.4:657.631.151

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ, ЇХ ВИЗНАЧЕННЯ ТА ОЦІНКИ

Сакун А.Ж. – к.е.н., доцент

Сакун К.В. – магістр, Херсонський ДАУ

Постановка проблеми. За останні роки в Україні відбулися корінні зміни в економічних взаємовідносинах, розвиваються нові організаційно-правові форми виробництва та реалізації продукції. Але головною метою виробничої діяльності будь-якого підприємства залишається випуск продукції, яка буде реалізована, та одержання прибутку від цієї реалізації.

Стан виробництва продукції (робіт, послуг) характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю робітника у виробничому процесі. Для успішного функціонування підприємству потрібно постійно порівнювати понесені витрати та отримані результати. Але на сьогодні для досягнення поставленої мети підприємству одного тільки порівняння витрат та результатів недостатньо, найголовнішим завданням постає удосконалення управління операційними витратами.

Це зумовлено наявністю певних причин: по-перше, економіка країни знаходиться в кризовому стані під впливом інфляційних процесів, що не сприяє розвитку підприємництва; по-друге, операційні витрати характеризують витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції та розкривають економічний механізм відшкодування витрат з виручки від реалізації продукції; по-третє, операційні витрати відзначаються суттєвим впливом на економічний потенціал країни, його зміни у перспективі та зростання ефективності виробництва.

Стан вивчення проблеми. З'ясуванню природи, умов виникнення, форм, видів, оцінки, механізмів формування і відображення в обліку операційних витрат діяльності підприємств приділили значну увагу у своїх працях як вітчизняні, так і зарубіжні вчені. Зокрема вагомий внесок у дослідження сутності, організації і методики обліку та аналізу витрат, управління ними внесли такі українські вчені, як Бутинець Ф., Валуєв Б., Витвицький Я., Голов С., Данилюк М., Задорожний З., Литвин Б., Орлова В., Пилипів Н., Пушкар М., Рудницький В., Сопко В., Сук П., Чумаченко М., Цал-Цалко Ю. та інші. Серед зарубіжних економістів, які виклали своє бачення даного проблемного питання, були Аксьоненко О., Басманов І., Безруких П., Друрі К., Івашкевич В., Р. Мюллендорф, Палій В., Дж. Ріс, Ч. Хорнгрен, Яругова А та інші.

Завдання і методика досліджень. Метою статті є з'ясування сучасної природи витрат діяльності підприємства в умовах ринкової економіки, обґрунтування теоретичних і методичних положень системи організації їх обліку. Методологія дослідження ґрунтується на фундаментальних роботах вітчизняних та іноземних вчених, де розглянуто сучасні наукові погляди на проблеми організації обліку операційних витрат підприємства й управління ними.

Результати досліджень. Стан виробництва продукції (робіт, послуг) характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю робітника у виробничому процесі. Процес праці – це поєднання трьох обов'язкових елементів: доцільної діяльності людей (живої праці), предметів та знарядь праці. Два останніх елементи є матеріальними умовами праці – засобами виробництва, створеними раніше затраченою (уречвленою) працею. Сукупні витрати живої та уречвленої праці на виробництво продукції складають дійсні витрати виробництва. Вони вимірюються часом, необхідним для виробництва продукту в певних організаційно-технічних та економічних умовах. У такому найбільш абстрактному розумінні витрати виробництва однаково притаманні всім суспільно-економічним формаціям.

Прийнятий Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” передбачає здійснення регулювання бухгалтерського обліку у напрямі гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності. Саме цей закон встановлює основні принципи бухгалтерського обліку [2].

Для сільськогосподарських підприємств організація бухгалтерського обліку висвітлена в Методичних рекомендаціях [36] і є комплексом заходів керівника підприємства, спрямованим на забезпечення збору, реєстрації та узагальнення фактів господарської діяльності з метою отримання достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про підприємство та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО).

Підприємство в будь-якій організаційно-правовій формі чи галузі народного господарства, у тому числі й сільському господарстві, складається з трьох взаємопов'язаних видів діяльності: операційної, інвестиційної та фінансової.

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах – це система методів, способів і заходів, які забезпечують оптимальне функціонування такого обліку та подальший його розвиток. Така організація полягає в цілеспрямованому впорядкуванні та вдосконаленні механізму, структури та процесів бухгалтерського обліку. Упорядкування системи бухгалтерського обліку означає організацію цієї системи, зокрема її функціонування в часі та просторі. При цьому обов'язковим є дотримання таких принципів: цілісності, всебічності, системоутворювальних відносин, динамічності, субординації та випереджувальних відносин, а також адаптивності, безперервності та пропорційності [4].

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних і грошових витрат на виробництво продукції по підприємству в цілому та окремих його структурних підрозділах (бригадах, цехах, фермах тощо).

Завдання обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах:

1. визначення складу та розмежування витрат за ознаками, передбаченими стандартами фінансового та управлінського обліку;

2. правильне, своєчасне та повне відображення господарських операцій по визнанню витрат;
3. формування відповідної інформації про обсяг витрат у передбаченій системі документів, облікових реєстрів та звітності;
4. надання повної, достовірної і неупередженої інформації про витрати діяльності для потреб управління.

Ціллю обліку витрат на виробництво є своєчасне, повне та достовірне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, а також своєчасний контроль за використанням ресурсів та грошових коштів.

Нашкерська В. Г. дає таке визначення витрат: „Витрати - це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі одержання доходу”. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов'язується з процесами виробництва та реалізації продукції [5].

Відповідно до П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками [6].

Згідно з П(С)БО 16 „Витрати” основними критеріями, якими необхідно керуватись при відображенні витрат у бухгалтерському обліку і визнанні їх витратами певного періоду, є:

- 1) витрати відображаються в обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- 2) витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;
- 3) витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;
- 4) витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;
- 5) якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами: попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам витрат; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [7].

Для організації обліку витрат важливо їх класифікувати. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління. Бутинець Ф. Ф. пропонує розширену класифікацію витрат (табл. 1) [1].

Витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг), називають

основними. Ці витрати в більшості випадків є прямими, тобто відносяться до конкретних об'єктів витрат на підставі первинних документів.

Таблиця 1 - Класифікація витрат

| Класифікаційні ознаки | Класифікація витрат |
|--|--|
| По відношенню до виробничого процесу | Основні |
| | Накладні |
| За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва | Прямі |
| | Непрямі |
| За єдністю складу | Одноразові |
| | Комплексні |
| По відношенню до обсягів виробництва | Постійні |
| | Змінні |
| За доцільністю | Продуктивні |
| | Непродуктивні |
| За календарним періодом | Поточні |
| | Одноразові |
| За видами витрат | Витрати за економічними елементами |
| | Витрати за статтями калькуляції |
| За включенням до собівартості | Витрати, що включаються в собівартість |
| | Витрати діяльності |
| За видами діяльності | Витрати звичайної діяльності (витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності) |
| | Витрати надзвичайної діяльності |

Накладні витрати пов'язані з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством.

Прямі витрати – витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів.

Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу. З розподілом витрат пов'язаний вибір доцільної бази розподілу, що закріплюється наказом про облікову політику. Непрямий розподіл витрат приводить до неточностей у визначенні собівартості окремих видів продукції, тому при організації обліку повинна звертатися увага на збільшення питомої ваги прямих витрат.

Важливе значення для організації обліку витрат і калькулювання та складання фінансової звітності має поділ витрат за єдністю складу. За складом витрати можуть бути одноразовими або комплексними. Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами.

Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, в які входять практично всі економічні елементи.

За ступенем залежності від обсягів діяльності витрати поділяються на змінні і постійні. Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва (випуску). Звідси, розмір цих витрат на кожен одиницю продукції залишається сталим.

До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть служити адміністративні витрати).

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані чи доцільні для даного виробництва витрати, та непродуктивні витрати, причиною виникнення яких є недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). Такі витрати повинні обліковуватись у розрізі причин і винуватців. У випадку ідеальної організації технології виробництва і праці всі витрати повинні бути тільки продуктивними [1].

Окремо ведеться облік поточних та одноразових витрат. До поточних відносять витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило, основна частина витрат на виробництво.

Одноразовими є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва (упровадження нової продукції, її суттєва модернізація), резервуванням витрат на оплату відпусток і виплату одночасної винагороди за вислугу років тощо.

Організація обліку витрат за економічними елементами має велике значення для складання фінансової звітності та проведення економічного аналізу. Перелік калькуляційних статей встановлюється підприємством самостійно, виходячи з особливостей технології та організації виробництва. На його основі складаються форми калькуляційних розрахунків, кошторисів та внутрішньої звітності.

До витрат, які включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), відносяться її виробнича собівартість, нерозподілені загальновиробничі витрати та понаднормативні виробничі витрати. Решта витрат розглядається як витрати того звітного періоду, в якому вони виникли і класифікуються за видами діяльності.

Залежно від видів діяльності всі витрати розподіляють на дві великі групи: витрати, що виникають у процесі звичайної та надзвичайної діяльності. У свою чергу, витрати звичайної діяльності, розподіляють на витрати від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності [5].

Згідно з П(С)БО 16 „Витрати” впливає дещо інша класифікація витрат: усі витрати підприємства поділяються на виробничі, операційні та інші витрати діяльності (рис. 1) [7].

Облік витрат операційної діяльності – це сукупність свідомих дій, спрямованих на відображення операцій, що відбуваються на підприємстві протягом певного тимчасового періоду за допомогою їх реєстрації, групування та аналізу. Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти підприємством і оцінювати його діяльність шляхом виведення фінансових результатів.

Операційні витрати — витрати, пов'язані з операційною діяльністю і не включаються до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Вони є

витратами звітного періоду і включаються до Звіту про фінансові результати. Їх поділяють на: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, що спрямовуються на обслуговування та управління підприємством.

До них належать: загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати та ін.); витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством й іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (операційна оренда, страхування майна, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідвід, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна та ін.); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефон, факс та ін.); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, які включають до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення.

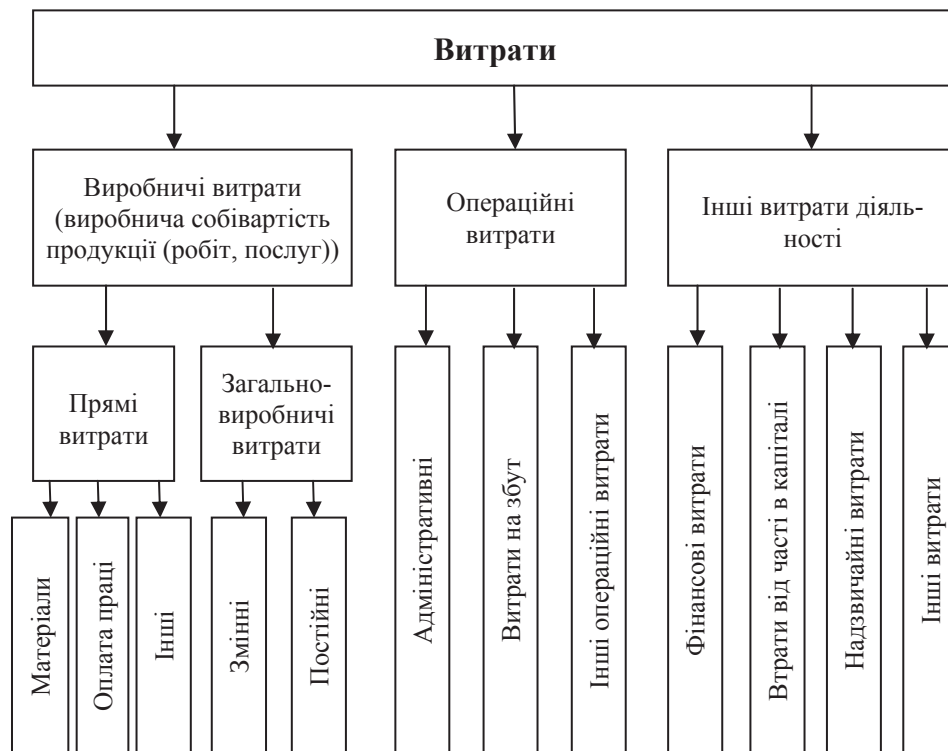


Рисунок 1. Склад і класифікація витрат підприємства

Витрати на збут — витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг).

До них відносять: витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції; витрати на ремонт тари; оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати на транспортування, перевалку й страхування продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) згідно з умовами договору (бази) поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування та ін.

До інших операційних витрат відносять: витрати на дослідження й розробки відповідно до П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”; собівартість реалізованої іноземної валюти, що визначається перерахуванням іноземної валюти на грошову одиницю України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їхньої облікової вартості та витрат, пов'язаних з їхньою реалізацією; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці (від змін курсу валюти за операціями, активами та зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства); втрати від знецінення запасів; нестачі та втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пені, неустойки; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності [7].

Водночас слід зазначити, що в системах обліку та аналізу витрат підприємств ще залишається низка невирішених проблем. Йдеться про ознаки класифікації витрат відповідно до завдань обліку й управління ними; методика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з урахуванням організаційно-технологічних особливостей; налагодження сучасної організації обліку витрат на підприємствах.

Висновок. В умовах самостійності функціонування підприємств, складності їх орієнтації в ринкових умовах господарювання суттєво зростає роль обліку та аналізу як єдиного інструмента для прийняття необхідних управлінських рішень. Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона включає такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат; планування витрат; облік і аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат. Основними критеріями, якими необхідно керуватись при відображенні витрат у бухгалтерському обліку і визнанні їх витратами певного періоду, є: витрати відображаються в обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань; витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені; витрати визнаються ви-

тратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені; витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені; якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : [Навч. посіб.] / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук – Житомир : ЖІТІ, 2007. – 568 с.
2. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, затверджений постановою Верховної Ради України від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 16.05.2001 р. № 132, зареєстровано в Міністерстві юстиції 09.06.2001 р. № 24 / 2946.
4. Лузан Ю. Я. Методичні рекомендації по організації та веденню бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах України / Ю. Я. Лузан, М. Г. Михайлов, В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 2. – с. 106-119.
5. Нашкерська В. Г. Фінансовий облік / В. Г. Нашкерська – К. : Кондор, 2008. – 387 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, зареєстровано в Міністерстві юстиції 21.06.99 р. № 391 / 3684.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, зареєстровано в Міністерстві юстиції 19.01.2000 р. № 27 / 4248.

УДК 330.341:658

АНАЛІЗ ОСНОВНИХ НАПРЯМІВ ПОЛІТИКИ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ ЗАСОБАМИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Сарапіна О.А. - д.е.н., професор, Херсонський НТУ

Постановка проблеми. На сьогоднішній день підприємства зацікавлені в раціональній організації та ефективному використанні оборотних засобів для отримання найбільшого економічного ефекту, тому розробка основних напрямів і способів реалізації політики управління оборотними засобами на підпри-