

УДК 657+[657.471-047.64]

**МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА
ПІДПРИЄМСТВІ
МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ НА
ПРЕДПРИЯТИИ
METHODICAL ASPECTS OF ACCOUNTING AND COST CONTROL ON
THE ENTERPRISE**

О.П. Лугівська, Л.А. Лугівська

О.П. Луговская, Л.А. Луговская

O.P. Lugivska, L.A. Lugivska

Вступ: На сьогодні важливим напрямком підвищення ефективності господарської діяльності є своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування оптимального обсягу собівартості продукції. Це, в свою чергу, можливо лише при такій організації і методології обліку та контролю використання ресурсів, за якої причини змін собівартості, допущення перевитрат і економія засобів виробництва розкриваються шляхом щоденного виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових даних. **Мета:** Розглянути методологічні відмінності між різними методами обліку і контролю витрат, та особливості їх використання на вітчизняних підприємствах. **Методи:** логічного й порівняльного аналізу, метод групування, специфічні облікові методи. **Результати:** Розглянуто різні специфічні методи обліку й контролю витрат на підприємстві; виявлені їх особливості та обґрунтовано доцільність застосування окремих методів в ринкових умовах. **Висновки:** На підприємствах необхідно впроваджувати таку систему обліку та контролю витрат, при якій вони щоденно відслідковувались в процесі виконання плану на підставі первинної документації та поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає саме нормативний метод.

Ключові слова: система контролю витрат, методи контролю та обліку витрат, стандарт-кост, директ-костінг, нормативний метод обліку витрат, чекова форма контролю витрат, методи контролінгу, маржинальний доход, точка безбитковості.

Введение:

В настоящее время важным направлением повышения эффективности хозяйственной деятельности является своевременное влияние на уровень производственных затрат и формирования оптимального объема себестоимости продукции. Это, в свою очередь, возможно только при такой организации и методологии учета и контроля использования ресурсов, при какой причины изменений себестоимости, допущение перерасходов и экономия средств производства раскрываются путем ежедневного выполнения плана на основании первичной документации и текущих учетных данных.

Цель: Рассмотреть методологические различия между разными методами учета и контроля затрат, и особенности их использования на отечественных предприятиях.

Методы: логического и сравнительного анализа, метод группировки, специфические учетные методы.

Результаты: Рассмотрены различные специфические методы учета и контроля затрат на предприятии; выявлены их особенности и обоснована целесообразность применения отдельных методов в рыночных условиях.

Выводы: на предприятиях необходимо внедрять такую систему учета и контроля расхода, при которой они ежедневно бы отслеживались в процессе выполнения плана на основании первичной документации и текущих учетных записей. Таким требованиям отвечает именно нормативный метод.

Ключевые слова: система контроля затрат, методы контроля и учета затрат, стандарт-кост, директ-костинг, нормативный метод учета затрат, чековая форма контроля затрат, методы контроллинга, маржинальный доход, точка безубыточности.

Background: Today, an important way to increase the efficiency of economic activities is timely impact on production costs and the formation of the optimal level of production costs. This, in turn, is only possible with this organization and methodology of accounting and control of resources by reason of changes cost overruns and savings assumptions of production revealed by the daily implementation of the plan on the basis of primary documents and current credentials. **Aims and Objectives:** To examine methodological differences between the different methods of accounting and cost control, and especially their use in domestic enterprises. **Methods:** comparative analysis and logical method of groupings specific accounting methods. **Results:** Various specific methods of accounting and cost control in the company; found their features and expediency of application of certain methods in market conditions. **Conclusions:** Enterprises should introduce a system of accounting and cost control, in which they would daily monitoring in the implementation of the plan on the basis of primary documents and current accounts. So it meets the requirements of the normative method.

Keywords: *system control costs, methods of control and cost accounting standard-cost, direct cost in h, regulatory cost accounting method, check form control costs, methods of controlling margin in income break-even point.*

Система контролю витрат виробництва та обігу за сучасних умов стає вирішальним аспектом щодо впливу на результати діяльності окремих підрозділів підприємства та його фінансово-господарської діяльності в цілому. Попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво дозволить розкрити невраховані при плануванні і в практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі.

У практиці діяльності підприємств різних галузей економіки України використовують декілька методів планування та обліку витрат, та пов'язаного з

ним контролю витрат. Ці методи здобули загальне визнання в різних країнах світу (стандарт – кост, директ – костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат). Вони відрізняються один від одного організаційно – правовими та методологічними засадами. Якщо перші з названих методів, як правило, використовують як засоби для подальшого прийняття рішень, то чекова форма контролю є, крім того, засобом самоконтролю з боку керівників і колективів підрозділу (центру витрат чи центру прибутку) та засобом стимулювання за результатами роботи колективу.

В узагальненому вигляді особливості зазначених методів обліку і контролю витрат надано в таблиці 1.

Таблиця 1

Характеристика основних методів обліку і контролю витрат, [2, с. 173]

Назва методу	Порядок доведення завдань до підрозділу	Склад витрат	Спосіб виявлення відхилень проти плану (бюджету)	Особи, що відповідають за відхилення	Система стимулювання
Стандарт – кост	На певний період на підставі нормативних та конкретних даних	Прямі, загально – виробничі, а в окремих випадках і загально – господарські витрати	Розрахунково	Керівники підрозділів	Побажання власника та наявність трудової угоди
Нормативний метод обліку	На звітний період та більш короткі проміжки часу	Ті самі витрати, а також витрати на збут	За допомогою сигнальних документів і розрахунково	Особи, з вини яких сталися відхилення	Як правило, не передбачається
Директ – костінг	На звітний період	Лише прямі виробничі витрати з поділом на змінні та постійні	Розрахунково	Керівники підрозділів (центрів витрат)	Побажання власника та наявність угоди

Чекова форма контролю	На виробничий період на основі нормативів	Виробничі витрати, включаючи і пов'язані з управлінням підрозділу, а також в разі потреби відрахування на покриття загальновиробничих і загальногосподарських витрат		Увесь колектив	За підсумками звітного періоду
-----------------------	---	--	--	----------------	--------------------------------

Методологічно відмінності між названими методами стосуються складу витрат, які підлягають контролю, порядку їх планування та подальшого виявлення відхилень, ступеня деталізації даних про причини відхилень від планового рівня та подальшого групування цих даних у розрізі осіб, з вини яких сталися ці відхилення.

Розглянемо можливості застосування методів обліку та контролю витрат по мірі їх розробки та впровадження у виробництво.

Нормативний метод обліку витрат, який почали впроваджувати в СРСР в 30 – ті роки, суттєво не відрізнявся від стандарт – кост з методологічного аспекту. Слід погодитися з точкою зору Ю. Литвина та В. Олійника з цього приводу, які зазначають, що аналіз нашої вітчизняної літератури, яка висвітлює зарубіжний досвід організації обліку витрат виробництва, в роботах академіка М. Чумаченка, М. Маргуліса, О. Мухіна, С. Сатубалдіна і С. Стукова та ін. переконав нас, що, наприклад, в США немає жодного підприємства, яке б не вело обліку за системою “стандарт – кост”. Хоча автори вбачають у цій системі відмінності від нашого нормативного методу, але вже сьогодні глибоко переконані, що не треба шукати відмінностей там, де їх не було і немає, оскільки нинішній нормативний метод витрат – це не що інше, як запропонований М. Жебраком в 30 – ті роки з США “стандарт – кост”.

Відмінності між стандарт – кост і нормативним методом полягають у порядку збирання та опрацювання даних.

У багатьох зарубіжних підприємствах бухгалтерський облік здійснювався в цілому по підприємству, матеріали списували під час їх одержання від постачальника, був відсутній облік витрат за об'єктами калькуляції та підрозділами. Тому контроль за витратами здійснювали, як правило, порівнянням стандартних витрат з фактичним, але здебільшого у натуральних вимірниках. За наявності відхилень їх оцінювали за виробничою собівартістю або за поточними цінами придбання.

При нормативному методі відхилення у витратах матеріалів та оплаті праці фіксували в сигнальних документах, а всі інші відхилення визначали розрахунково. Цей метод давав більш точні, ґрунтовні та докладні дані про результати господарювання. При цьому суми економії і перевитрат визначали за причинами і відповідальними особами, але все це потребувало значних витрат часу на доведення лімітів до виконавців, документальне підтвердження фактів перевитрат, одночасно облік в одному реєстрі нормативів, відхилень і фактичних даних про витрати за всіма видами прямих і непрямих витрат.

У підприємствах з великою номенклатурою продукції досить часто це створювало такі великі потоки інформації, що їх аналіз за допомогою контролю за відхиленнями неможливо було здійснити. Крім того, відсутність достовірних і обґрунтованих нормативів значно ускладнювало облік. Слід визнати, що при цьому методі досить часто створювався істотний психологічний бар'єр між бухгалтерами та фахівцями (керівниками підрозділів), адже облік перевитрат (насамперед, ставали об'єктами обліку) здійснювався по кожній особі. Це призводило до того, що в бухгалтерії заводили "досє" на інші підрозділи та осіб, внаслідок чого виникали непорозуміння та недоречності. Нормативний метод, незважаючи на його переваги, впроваджувався під тиском і, як правило, "тримався" на ініціативі бухгалтерів. Він не набув поширення, а одержані при цьому дані не використовувалися для матеріального стимулювання працівників підрозділу за результатами діяльності за звітний період.

У літературних джерелах останніх років значна увага приділена контролінгу як важливому засобу поліпшення управління підприємством. При цьому

передбачається вивчення узагальнюючого показника діяльності підприємства з подальшим поділом на чинники, що визначають його рівень. У країнах СНД подібний аналіз отримав факторного і був запропонований для підприємств різних галузей народного господарства. Однак слід визнати, що при цьому найбільш узагальнюючим показником був рівень рентабельності товарної продукції, тоді як у різних системах контролінгу вибір узагальнюючого показника був вищий.

З найбільш відомих методик контролінгу, побудованих на логіко – дедуктивних схемах, слід виділити такі[2, с. 174-175]:

1. DuPont, яка розроблена американською компанією з аналогічною назвою, децентральним показником виступає рентабельність інвестованого капіталу (ROI) із такими складовими, як рентабельність обороту та обіг капіталу.

2. PyramidStructureofRatios, яка запропонована Британським інститутом менеджменту, де основним показником є ROI та різні показники обороту.

3. Zvei, що розроблена Центральною спілкою електротехнічної промисловості Німеччини і складається з двох великих блоків: аналізу зростання та структурного аналізу.

4. RL, яка запропонована Райхманом та Ліхніттом і передбачає як основні показники рентабельність і ліквідність.

Крім того, є низка емпірико – індуктивних систем (Blaver, Weibel, Camel), побудованих на передбаченні можливих ситуацій щодо неплатоспроможності певного підприємства.

Розглянуті схеми аналізу діяльності підприємства підтверджують факт, що всі вони є системою фінансового аналізу, а при вивченні складу, класифікації та формування витрат виробництва застосовуються загальноприйняті підходи, тобто особливих відмінностей у побудові контролю витрат, на нашу думку, не спостерігається, що визнано багатьма вченими.

Однак, австрійськими вченими, які займаються зіставленням планових і фактичних показників у системі контролінгу, зокрема Х. Рітцбергером, запропоновано дещо специфічну методику розрахунку витрат та їх контролю в

малих та середніх підприємствах, яку слід розглядати як один з варіантів стандарт–кост.

У таких підприємствах основою розрахунків є спеціальні одиниці вимірювання виконаної роботи, якими можуть бути кількість робочих годин основного працівника або умовні розрахункові одиниці (кількості, квадратні метри), або робочі характеристики, наприклад, при експлуатації транспортних засобів. Подальша схема розрахунків передбачає визначення суми всіх витрат у розрахунку на цей показник, зокрема витрат на оплату праці всіх категорій працівників підприємства, нарахування на оплату праці, витрати матеріалів і накладні витрати, включаючи відсотки на власний та залучений капітал, винагороду підприємцю (власнику) за працю та його соціальне страхування, податки і втрати тощо[3].

Ці планові розрахунки на певний проміжок часу (рік) є підставою для визначення ціни виконаних робіт і наданих послуг (при цьому допускається врахування чинних положень щодо знижок) і можуть бути використані не лише на малих і середніх підприємствах, а й в центрах прибутку, що входять до складу великих підприємств. Вони дають змогу швидко визначити кошторисну вартість робіт, особливо якщо вартість матеріалів і запасних частин сплачуватиметься окремо.

Така схема розрахунків досить проста, дає можливість швидко визначити вартість виконаних робіт та в подальшому легко здійснити контроль за фактичними даними.

Нормативні калькуляції, що склалися при розглянутих вище методах обліку, давали більш – менш точні дані для контролю за умови дотримання передбачуваного обсягу виробництва. Однак, якщо відбувалися зміни в цьому показнику, витрати згідно із зробленими розрахунками могли значно відрізнятись від фактичних. Це пояснюється наявністю постійних і змінних витрат. Такий поділ є основою застосування ще одного методу, який набув значного поширення в розвинених країнах –директ-костингу. Особливістю цього методу обліку і контролю виробництва є те, що контроль здійснюється лише за прямими

витратами, тобто витратами, які стосуються конкретного центру витрат (центру прибутку) чи госпрозрахункового підрозділу.

Більшість авторів поділ витрат на постійні і змінні пов'язують з визначенням точки беззбитковості. На нашу думку, цей момент має велике значення під час нормування витрат, оскільки дає змогу більш точно запрограмувати суму витрат, визначити економію чи перевитрати та розрахувати маржинальний дохід. Однак, при цьому потрібно врахувати деякі особливості функціонування директ – костингу за сучасних умов. А. Павленко та М. Чумаченко зазначають, “що ступінь відхилення розрахункових результатів за моделлю залежить від ряду факторів. Серед них варто назвати такі: діапазон зміни показників в обсягу реалізації; питома вага у витратах постійних витрат; період, за який проводиться аналіз; зміна реалізованої продукції; зміна цін і рівня інфляції”[1]. У доповнення ці автори посилаються на К. Друрі, який досліджує низку допущень при визначенні точки беззбитковості, а отже: всі інші змінні залишаються незмінними; єдиний виріб або постійна номенклатура реалізованих виробів; прибуток розраховується за змінними витратами; сукупні витрати і сукупний дохід є лінійними функціями обсягу виробництва; витрати можна точно розподілити на постійні та змінні.

Чекова форма контролю досить поширена в сільськогосподарських підприємствах і будівельних організаціях. Ю. Литвин та В. Олійникз цього приводу писали: “важливо зазначити, що це єдина, проста, зрозуміла практикам, розумна, діюча і прийнята на озброєння спеціалістами сільського господарства система планування, обліку і контролю витрат на виробництво. Але це не метод і не форма обліку, а система, яка виникла з причин недосконалості діючої системи обліку витрат на виробництво, її неоперативності і відставання від тих процесів, які підлягають обліку”.

Не спиняючись на визначенні чекової форми контролю витрат, доцільно наголосити на особливостях її застосування[4]:

1. Госпрозрахункові завдання доводилися до великих підрозділів підприємства.

2. Завдання обліку виробництва встановлювалися на підставі продуктивності за попередній період.

3. Ліміти витрат розраховувалися за технологічними картками.

4. Вироблена продукція оцінювалася за встановленими цінами (по суті справи встановлювали трансферні ціни, які приймалися на рівні собівартості виробництва, а також інші схеми їх обчислення; окремі автори налічували сім баз для встановлення цих цін).

5. Застосовувалося матеріальне стимулювання за результатами діяльності підрозділу, розмір якого визначався відрахуваннями від госпрозрахункового доходу (різниці між вартістю продукції за встановленими цінами та фактично понесеними витратами на її виробництво).

6. Контроль за витратами і доходами здійснювався керівниками підрозділу самоконтролем за допомогою чеків, які складалися керівниками підрозділу ще до моменту здійснення операції або відразу після її завершення.

Практика свідчила, що підрозділи спершу охоче переходили на чекову форму контролю витрат, хоча згодом це бажання поступово згасало. На нашу думку, це пояснюється тим, що при формуванні внутрішньогосподарських цін та встановленні лімітів витрат досить часто виникали ситуації, коли за рахунок організаційних та економічних заходів (повне оприбуткування продукції, належний облік витрат тощо) підвищувався вихід продукції, що призводило до виникнення значної маржі внаслідок економії на постійних і умовно – змінних витратах, які по суті залишалися в розпорядженні госпрозрахункового підрозділу і виплачувалася йому за підсумками року. Це значно знижувало ефективність застосування чекової форми контролю.

Вивчення позитивних та негативних сторін окремих методів контролю витрат дає змогу визначити реальні шляхи побудови управління витратами виробництва в сучасних умовах.

На нашу думку, найвищі результати підприємство матиме тоді, коли в досягненні економії будуть зацікавлені виконавці, тобто застосовуватиметься матеріальне стимулювання за підсумками діяльності підрозділу. Однак, при

цьому слід визнати, що застосування цього заходу, насамперед, визначається власником, який може вважати, що найбільш повне і раціональне використання ресурсів залежить від його керівництва і тому в приватних підприємствах запровадження засад госпрозрахунку має регулюватися за допомогою колективного договору.

Особливо це доцільно робити щодо підрозділів, які розташовані далеко від підприємства і де власникові важко здійснювати контроль за виконанням технологічних операцій та понесеними витратами і виходом продукції. У всіх інших підприємствах питання про застосування госпрозрахункових засад має вирішувати безпосередньо його керівництво [1].

Однак при цьому потрібно врахувати два важливих моменти: кому (власнику чи госпрозрахунковому підрозділу) слід зараховувати маржинальний дохід, який виникає при переконанні планових завдань та обґрунтувати методику визначення рівня виконання завдань з виходу продукції.

Вважаємо, що маржинальний дохід не повинен включатися до госпрозрахункового доходу підрозділу, тому економія витрат (перевитрати) має визначатися порівнянням фактичної суми з розрахунковою.

Така методика визначення відхилень від запланованих витрат потребує належної побудови обліку факторів, які визначатимуть нормативні витрати з метою їх порівняння з фактичними, а поглиблений аналіз – істотної перебудови обліку витрат. По – перше, необхідно виділити ті статті витрат, які є змінними і умовно – змінними, і вести їх облік з якомога більшою деталізацією з метою вивчення і узагальнення, тоді як постійні можна укрупняти, виділяючи лише найбільш значущі, що важливо для контролю за виконанням кошторису. По – друге, особливої уваги потребують ті статті, до складу яких входять витрати, які залежать від кількості виготовленої продукції.

Наприклад, у багатьох виробництвах до складу прямої оплати входить погодинний заробіток, нарахований окремим працівникам при виробництві конкретної продукції. Наявність подібних сум приводить до виникнення маржинального доходу при зростанні обсягів виробництва, або навпаки – до

перевитрат на оплату праці при зменшенні обсягу виробництва. Вплив цього фактора залежить від питомої ваги почасової оплати в конкретному періоді[4].

Тут можна було б рекомендувати запровадження такої системи оплати праці, за якої всім працівникам оплата нараховувалася б за вихід продукції. Однак при цьому слід враховувати, що для розрахунків потрібно брати середній рівень виходу продукції, оскільки при завищенні обсягу виробництва в розцінці може бути закладено маржинальний дохід, що може піти на користь власника, але зменшить заробіток працівників підрозділу.

У центрах прибутку велику увагу необхідно приділяти питанням контролю за обсягами реалізації і насамперед щодо інформаційного забезпечення. Труднощі виникають в тих підприємствах, підрозділи яких надають аналогічні послуги (наприклад, бригади в будівельних організаціях), чи виробляють аналогічні види продукції (наприклад, рослинницькі бригади в сільськогосподарських підприємствах), адже при цьому виникає потреба у деталізації даних про обсяги та якість реалізованої продукції в розрізі підрозділів.

В подібних умовах матеріальне стимулювання може здійснюватися залежно від розміру створеного підрозділом госпрозрахункового доходу порівнянням виручки від реалізації з фактичною або скоригованою сумою витрат на фактичний обсяг виробництва. При цьому потрібно враховувати, що госпрозрахунковий дохід слід зменшити на витрати, пов'язані зі збутом продукції, адже ціна на продукцію може залежати від умов постачання, тобто прямі витрати на збут впливають на розмір госпрозрахункового доходу.

Отже, головною метою контролю та обліку витрат є ефективне використання виробничих витрат, їх видів шляхом виявлення причинно-наслідкових факторів, прийняття своєчасних рішень по регулюванні відхилень, оптимізації співвідношення „витрати - прибуток”.

Список літератури:

1.

Артамонова

Н.

С. Впровадження сучасних методів управління витратами задля забезпечення конкурентних переваг / Н.С. Артамонова, Н.М. Доба // Економіка: реалії часу. – 2013. - №3. – С. 16-21.

Artamonova N. S., Doba N.M. Ekonomika: realii chasy, 2013, no. 3, pp. 16-21.

2. Іванюта П. В. Управління ресурсами та витратами [Текст] : навч. посібник / П. В. Іванюта, О. П. Лугівська. – 2-ге вид. – Київ : Центр учбової літератури, 2011. – 320 с.

Ivanyuta P.V., Lugivska O.P. Upravlinnyya resyrsamu i vutratamu that vitratami [Resource management and costs]. Kiev: Tsentrnavchalnoiliteratury, 2011. 320 p.

3. Чернишова Л.

І. Особливості формування системи управління витратами в авіаційних підприємствах [Електронний ресурс] / Л. І. Чернишова, А. С. Дженкова // Інноваційна економіка. – 2014. – № 3. – С. 61–68.

Chernishova L. I., Dzhenkova A. S. Innovatsiyna ekonomika, 2014, no. 3, pp. 61-68.

4. Шульга А. В. Методи управління витратами виробництва / А. В. Шульга, Я. В. Семейко // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. - 2008. - Вип. 22. - С. 283-286.

Shulga

A.V.,

Semeuko

Y.V. Visnuk Dnipropetrovskogo natsionalnogouниверситету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна, 2008, no. 22, pp. 283-286.