

УДК 657.471

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА
ПІДПРИЄМСТВІ**

кандидат економічних наук, Олійник С.О.

Національний університет біоресурсів і природокористування,
Україна, Київ

В статті проведений загальний огляд сучасного стану обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції, визначено переваги та недоліки нинішнього стану та запропоновані напрямки його вдосконалення. Обґрунтовано необхідність системи управління витратами на підприємстві в сучасних умовах господарювання, наводяться основні визначення поняття «управління витратами» та заходи щодо покращення системи управління витратами. Досліджено сутність управління витратами та розглянуто різні види класифікації витрат. Із врахуванням функцій управління витратами виробництва, враховуючи багатогалузевість сільськогосподарських підприємств та досвід вітчизняної та зарубіжної практики обліку, на основі систематизації різних видів витрат запропоновано класифікацію витрат виробництва на сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: витрати виробництва, класифікація витрат, калькулювання, управління виробництвом, управління витратами, облік витрат виробництва, собівартість.

кандидат экономических наук, Олейник С.А. Особенности учета и управление затратами на предприятии/ Национальный университет биоресурсов и природопользования, Украина, Киев

В статье проведен общий обзор современного состояния учета издержек производства и калькулирования себестоимости

продукции, определены преимущества и недостатки нынешнего состояния и предложены направления его совершенствования. Обоснована необходимость системы управления затратами на предприятии в современных условиях хозяйствования, приводятся основные определения понятия «управление затратами» и меры по улучшению системы управления затратами. Исследована сущность управления затратами и рассмотрены различные виды классификации расходов. С учетом функций управления издержками производства, учитывая многоотраслевость сельскохозяйственных предприятий и опыт отечественной и зарубежной практики учета, на основе систематизации различных видов затрат предложена классификация издержек производства на сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: издержки производства, классификация затрат, калькулирование, управление производством, управление затратами, учет издержек производства, себестоимости.

PhD in Economic, Oliynyk S.O. FEATURES OF ACCOUNTING AND MANAGEMENT COST OF ENTERPRISE/ National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv

The paper carried an overview of the current state of production cost accounting and calculation of production costs, defined the advantages and disadvantages of the current status and trends zaproponavani improvement. The need for cost management system in the company in the current economic conditions, are the main definition of "cost management" and measures to improve management costs. The essence of management costs and also different types of classification of costs. Subject management functions production costs, given the diversified farms and experience of domestic and foreign accounting practices, based

on the systematization of different types of costs classification of production costs on farms.

Keywords: production costs, classification costs, costing, production management, cost management, cost accounting production cost.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.

У ринкових умовах, коли більшість ринків є конкурентними, облік витрат і контроль за ними є найважливішою ланкою управління підприємством. Водночас більшість вітчизняних підприємств мають значні труднощі при створенні дієвої системи обліку та управління витратами. Тому створення ефективного обліку витрат є надзвичайно актуальним на сучасному етапі. Тому облік і контроль витрат є найважливішою ланкою управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Результати дослідження обліку і контролю витрат виробництва висвітлені в працях багатьох відомих вітчизняних та зарубіжних вчених: Голова С.Ф., Бутинця Ф.Ф., Левицької С.О., Нападовської Л.В., Палія В.Ф., Сопко В.В., Чумаченка М.Г., Шевчук В.О., Яругової А., Ярмоленко В.П., Ентоні Р., Фостера Д. та інші вчені. Проте деякі питання все ще залишаються відкритими.

Цілі статті. Обґрунтування теоретичних засад функціонування обліку витрат на виробництво продукції та огляд існуючих ознак класифікації витрат, систем та методів калькулювання собівартості продукції, які застосовуються у вітчизняній практиці з метою управління виробництвом продукції та прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів. В умовах ринкової економіки

успішна робота будь-якого підприємства багато в чому залежить від вірно обраної системи та стратегії управління витратами. Від того, наскільки точно та своєчасно вони відображаються в бухгалтерському обліку, залежить точність і достовірність фінансового результату, який визначає підприємство.

Витрати на виробництво формуються за видами виробництв і об'єктами обліку, складом, місцями виникнення і центрами відповідальності, періодами виникнення, способом включення у собівартість, дотриманням нормативів, сферою виникнення (відношенням до виробництва) тощо. Класифікація витрат передбачає групування витрат у відповідні групи, які складаються з однорідних за своїм змістом або близьких між собою витрат. Надзвичайно важливе значення класифікації витрат полягає в управлінні ними і, перш за все, для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління підприємства .

Нападовська Л.В. зазначає, що ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів [1].

Сьогодні керівникам для прогнозування поточних і стратегічних управлінських рішень та контролю витрат за сферами діяльності і центрами відповідності недостатньо загальноприйнятої класифікації витрат. Інформація в управлінському обліку залежить від його мети та завдань, а тому в обліку виділяють класифікацію витрат, що відповідає її управлінському аспекту.

На сільськогосподарських підприємствах для цілей фінансового обліку використовують класифікацію витрат, наведену в П(С)БО 16 "Витрати", а для внутрішньогосподарського планування, обліку і калькулювання собівартості продукції застосовують класифікацію витрат, подану у Методичних рекомендаціях, відповідно до яких всі

витрати формуються за центрами відповідальності, об'єктами обліку, планування та калькулювання і класифікуються за: характером участі в процесі виробництва (основні і накладні), способом включення в собівартість продукції (прямі і непрямі), обсягом виробництва і складу витрат (змінні – пропорційні і непропорційні, постійні), видами витрат, економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати) та відношенням до собівартості продукції (витрати на продукцію і витрати періоду).

Сучасні вчені-економісти пропонують класифікувати витрати в управлінському обліку для прийняття управлінських рішень за такими напрямками: 1. для визначення собівартості продукції (робіт, послуг), оцінки запасів і фінансових результатів; 2. для аналізу і планування; 3. для контролю і регулювання.

З урахуванням досвіду вітчизняної та зарубіжної практики обліку, цю класифікацію можна визнати доцільною і для сільськогосподарських підприємств. Така класифікація витрат дає можливість отримати більш точну, розширену та деталізовану інформацію про витрати, проводити поглиблений і ґрунтовний їх аналіз, планування та контроль. Така інформація дозволяє обліковувати, аналізувати, планувати і контролювати витрати як по кожному об'єкту (підрозділу), так і по підприємству в цілому та є основою для складання Звіту про фінансові результати.

Враховуючи багатогалузевість сільськогосподарських підприємств, доцільно виділяти витрати за місцями виникнення і центрами відповідальності, що дозволить здійснювати облік і контроль як витрат відповідних центрів, порівняння їх з нормами, кошторисами а також виявляти ступінь впливу керівників, відповідальних осіб на величину витрат та конкретні результати

підрозділу. При цьому класифікація витрат за центрами відповідальності ґрунтується на тому, що: “виробнича бригада є і центром відповідальності, і місцем виникнення витрат, але ділянка, що складається з декількох госпрозрахункових бригад, цех, що складається з декількох ділянок, є центрами відповідальності”.

У сільському господарстві при вирощуванні сільськогосподарської продукції ключову роль відіграють допоміжні виробництва, без яких неможливо організувати виробничий процес основних виробництв, що і зумовлює поділ виробничих витрат на основні витрати виробництва та додаткові –виникають у допоміжних виробництвах. Крім того, для аналізу і планування необхідне ефективне управління витратами з розподілом їх на залежні від управлінських рішень (релевантні) та незалежні (нерелевантні). Важливість такої класифікації витрат в сільському господарстві зумовлена необхідністю прийняття рішень щодо вибору основних матеріальних, трудових і інших видів ресурсів та можливості використання власної основної, супутньої і побічної продукції (зерно, молоко, корми власного виробництва тощо). Для прийняття управлінського рішення необхідно визначити релевантні витрати по обох варіантах, проаналізувати результати і прийняти відповідне рішення.

Така класифікація витрат для побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах дає можливість здійснювати управління витратами з метою забезпечення ефективного процесу виробництва і реалізації продукції. Для цього внутрішньогосподарський облік повинен застосувати відповідні методи обліку витрат. Крім методів обліку витрат існують і методи калькулювання, що являють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції калькулювання.

Застосування різних методів обліку витрат впливає як на величину собівартості продукції, так і на величину фінансових результатів. При методі обліку повних витрат собівартість реалізованої продукції буде більшою, ніж при методі обліку змінних витрат, тому що в цьому випадку усі виробничі витрати включаються в собівартість виготовленої та реалізованої продукції. Виробничі витрати розподіляються між залишками незавершеного виробництва, готової продукції і собівартістю реалізованої продукції, тоді як при “директ-кості” до собівартості включаються тільки змінні витрати.

Прихильники системи “директ-кост” стверджують, що не існує такого методу обліку витрат, який би дозволив з точністю 100% визначати собівартість одиниці продукції, що пояснюється віднесенням витрат на продукцію і, відповідно, перекидає фактичну собівартість та зменшує точність калькулювання.

Крім того, під час визначення собівартості продукції особливу увагу слід приділяти порядку включення до її складу вартості використаних у виробництві матеріальних ресурсів. Так, до методів їх оцінки та віднесення до собівартості продукції відносять такі методи, як метод прямої ідентифікації, метод середньозваженої ціни (вартості), метод FIFO [2].

На сільськогосподарських підприємствах на практиці застосовуються уже розглянуті методи обліку витрат і визначення собівартості продукції, а саме: позамовний, попередільний і нормативний. При калькулюванні сільськогосподарської продукції доцільно було б використовувати саме нормативний метод обліку витрат, в основі якого лежить нормативна собівартість, що найбільш точно враховує зміни, які відбуваються у процесі виробництва і дає можливість проводити оперативний аналіз та приймати стратегічні управлінські рішення.

Разом з тим, виробничий процес в сільському господарстві характеризується різною тривалістю операційних циклів протягом року та відмінною від інших галузей економіки технологією виробництва продукції рослинництва і тваринництва. Це потребує чіткого розмежування витрат за кожною відповідною стадією виробництва, які обумовлені біологічними законами росту рослин і тварин. В практиці сільськогосподарських підприємств для достовірного та періодичного обліку, аналізу і контролю витрат у процесі виробництва використовується попередільний метод обліку, який є видом попроцесного методу, при якому витрати формуються за кожним переділом (етапом) на основі первинної документації та нагромаджуються послідовно в міру завершеності виробничого процесу (настання останнього етапу). Що стосується потреб керівництва, то інформації нормативного та попередільного методів для прийняття управлінських рішень недостатньо, тому для внутрішньої звітності підприємствам доцільно використовувати метод обліку витрат і калькулювання собівартості “директ-костинг”, використання якого дозволить виявляти найбільш рентабельні види продукції та приймати відповідні рішення щодо їх виробництва. З метою планування, обліку і контролю діяльності структурних підрозділів на сільськогосподарських підприємствах доцільно використовувати метод обліку за центрами відповідальності (сегментами). Застосування даного методу в практиці управлінського обліку дозволить підвищити точність калькуляційних розрахунків, застосовувати різноманітні методи розподілу непрямих витрат по структурних підрозділах і видах продукції та проводити аналіз і контроль результатів діяльності окремих центрів відповідальності. Крім вищезгаданих методів обліку витрат в практиці сільськогосподарських підприємств залежно від поставлених завдань

управлінського обліку, можна використовувати і такі методи, як таргет-костинг ;бенчмаркінг; вартісний аналіз. [3].

Враховуючи досвід вітчизняної та зарубіжної практики обліку, нами на основі систематизації різних видів витрат запропоновано на сільськогосподарських підприємствах класифікувати витрати в управлінському обліку для прийняття управлінських рішень за такими напрямками: для визначення собівартості продукції (робіт, послуг), оцінки запасів і фінансових результатів; для аналізу і планування; для контролю і регулювання. За допомогою запропонованої класифікації витрат можна отримати більш точну, розширену та деталізовану інформацію про витрати, проводити поглиблений і ґрунтовний їх аналіз, планування та контроль. Кожен елемент витрат є єдиним і неподільним, незалежно від кількості статей групування. Така інформація дозволяє обліковувати, аналізувати, планувати і контролювати витрати як по кожному об'єкту (підрозділу), так і по підприємству в цілому та є основою для складання звітності підприємств.

Організація обліку витрат за економічними елементами має велике значення для складання фінансової звітності. Перелік калькуляційних статей встановлюється підприємством самостійно, виходячи з особливостей технології та організації виробництва. На його основі складаються форми калькуляційних розрахунків, кошторисів та внутрішньої звітності. Всі дані про виробничі витрати підприємства повинні відображатись у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Мета ведення обліку витрат виробництва – формування системи взаємопов'язаних показників, що моделюють собівартість. Тому за способом віднесення витрат та формуванням собівартості повинен бути встановлений постійний контроль.

Управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат щодо їх видів, місць і носіїв за постійного контролю рівня витрат і стимулювання їх зниження. Система управління витратами має функціональний та організаційний аспекти. Вона містить такі організаційні підсистеми: пошук і виявлення чинників економії ресурсів; нормування витрат ресурсів; планування витрат за їхніми видами; облік та аналіз витрат; стимулювання економії ресурсів і зниження витрат.

На думку М.Ф. Огійчук «...для прийняття управлінських рішень доречна класифікація витрат за групами: релевантні й не релевантні, постійні та змінні, маржинальні й середні, дійсні та альтернативні»[4]. Релевантні – це витрати, що можуть бути змінені в результаті прийняття рішення, а нерелевантні – це витрати, що не залежать від прийняття рішень. Тобто при прийнятті управлінського рішення про доцільність застосування того чи іншого методу внесення добрив чи виконання іншої господарської операції необхідно визначити різницю між кількома рішеннями і прийняти найбільш оптимальне. Маржинальні – це витрати на виробництво додаткової продукції. Тобто собівартість продукції зменшуватиметься в міру збільшення обсягів виробництва до досягнення проектної потужності підприємства. О. Бородкін вважає, що «...саме від виробничих витрат і собівартості залежить, чи буде продукція, яку виробляють підприємства в умовах економіки, конкурентоспроможна і прибуткова. Оскільки виручка від реалізації продукції є основним джерелом покриття витрат на виробництво продукції, ринкова економіка спонукає підприємства вирішувати, яку продукцію і в якому обсязі виробляти» [5].

Аналіз витрат, у першу чергу, має забезпечити необхідною інформацією управлінський персонал підприємства, який відповідає

за планування, проведення контролю за господарюючими операціями та приймає різні адміністративні рішення. Контроль витрат на виробництво є одним із трудомістких процесів, вимагає великої зосередженості, знань нормативних та інструктивних матеріалів з їх подальшими змінами, а також особливостей правильного розрахування виробничих витрат в окремих видах господарської діяльності підприємства. Метою контролю операцій з обліку витрат діяльності є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених (накопичувальних) документах і облікових регістрах; правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій на підприємстві обліковій політиці; достовірності інформації щодо витрат діяльності, наведеної у фінансовій бухгалтерській звітності.

При проведенні перевірки для надання рекомендацій щодо зниження собівартості продукції аудитор повинен виконати спеціальні процедури, щоб виявити закономірності та кількісні взаємозв'язки між основними чинниками виробництва та визначити кількісне значення окремих факторів у формуванні собівартості продукції. Це дозволить перевіряючому зробити обґрунтовані висновки і пропозиції щодо використання виявлених резервів зростання обсягів виробництва і зниження його собівартості.

Значення обліку виробничих витрат у системі управління можна виявити вже на етапі визначення його цілей та основних завдань, які насамперед полягають у забезпеченні управлінського персоналу організації (господарюючого суб'єкта) найбільш повною і достовірною інформацією, необхідною для контролю за виробничою діяльністю та прийняттям рішень за їх результатами. Інформація в розрізі статей витрат відображає використання організацією всіх видів ресурсів,

затребуваних у процесі виробництва, саме облік витрат показує, скільки коштує організації випуск того чи іншого виду продукції, а також, на який прибуток вона може розраховувати. Таким чином, облік витрат на виробництво продукції безпосередньо пов'язаний з ефективністю її виробництва й з кінцевими результатами діяльності управлінського персоналу.

Висновки. В сучасних умовах господарювання питання управління витратами підприємства надзвичайно актуальне. При обмеженості ресурсів і досягненні планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежить від впливу зовнішнього середовища. Отже, головне призначення обліку і контролю витрат на виробництво полягає у контролі за виробничою діяльністю та управління витратами. При цьому найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий процес і оптимізувати його.

Література:

1. Нападовська Л.В. *Управлінський облік : [монографія] / Л.В. Нападовська.* – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
2. Атамас П.Й. *Управлінський облік: навч. посібник / П.Й. Атамас.* — Д.–К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 440 с.
3. Сук Л. *Склад та класифікація витрат на підприємствах / Л. Сук //Бухгалтерія в сільському господарстві.* – 2007. – № 20. – С. 46–49.
4. Огійчук М.Ф. *Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / М. Ф. Огійчук, Л.О.Сколотій,, М. І.*

Беленкова та ін. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 7-ме вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2016. – 1040 с.

5. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов / О. Бородкін // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2008. – № 4.

References:

1. Napadovs'ka L.V. *Upravlins'kyi oblik: [monohrafiya]* / L.V. Napadovs'ka. – Dnipropetrovs'k : Nauka i osvita, 2000. – 450 s.

2. Atamas P.Y. *Upravlins'kyi oblik: navch. posibnyk* / P.Y. Atamas. — D.— K.: Tsentri navchal'noyi literatury, 2006. — 440 s.

3. Suk L. *Sklad ta klasyfikatsiya vytrat na pidpryyemstvakh* / L. Suk // *Bukhhalteriya v sil's'komu hospodarstvi*. – 2007. – № 20. – S. 46–49.

4. Ohiychuk M.F. *Finansovyy ta upravlins'kyi oblik za natsional'nyimi standartamy: Pidruchnyk* / M.F. Ohiychuk, L.O.Skolotiy, M.I. Belenkova ta in. / *Za red. prof. M. F. Ohiychuka*. – 7-te vyd., pererob. i dopov. – K.: Alerta, 2016. – 1040 s.

5. Borodkin O. *Pro formuvannya i oblik sobivartosti produktsiyi za rynkovykh umov* / O. Borodkin // *Bukhhalters'kyi oblik i audyt*. – 2008. – № 4.