

Економічні науки

УДК 657:338.45:338.58

**Рибалко Олена Михайлівна**

*кандидат економічних наук, доцент,  
професор кафедри обліку та оподаткування  
Запорізький національний університет*

**Агаєва Світлана Шовгіївна**

*студентка  
Запорізького національного університету*

## **ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

***Анотація.** У статті висвітлено головні проблеми та завдання, що стосуються ведення обліку витрат, та запропоновано можливі шляхи їх вирішення та удосконалення. Досліджено значення та суть поняття витрат. Для вирішення проблем обліку витрат запропоновано певне удосконалення нормативної бази та надано пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємств усіх галузей, щодо удосконалення обліку витрат. Постійне вдосконалення та глибокі економічні перетворення вимагають змін якісної сторони економічних відносин, у тому числі й обліку, тому наголошено, що сьогодні питання обліку витрат є надзвичайно важливим для всіх господарюючих суб'єктів і для держави в цілому, окреслено, що проблеми обліку витрат полягають у серйозних змінах, пов'язаних із розширенням кола облікових об'єктів, наданням гнучкості у використанні існуючих і розробці нових методів обліку, зміною місця бухгалтера в управлінні господарськими процесами. Метою дослідження цієї теми є величина витрат, що являє собою головний резерв підвищення прибутку підприємства. А тому залежно від*

системи обліку витрати можуть мати як доцільний, так і недоцільний характер. Наголошено, що сучасні вимоги системи управління вимагають єдиного найбільш ефективного підходу до вибору методу обліку витрат. Прибуток підприємства безпосередньо залежить від величини витрат. Зменшення їх шляхом ефективного управління без заниження обсягів реалізації, валових доходів, якості торговельного обслуговування зумовлює можливість збільшення прибутку. Тому правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням, оперативний аналіз мають важливе значення для ефективного управління витратами підприємства, а введення додаткових рахунків обліку загальновиробничих витрат для деталізації їх розподілу на постійні та змінні, а також прийняття чіткої класифікації та розмежування між ними дозволить удосконалити облік витрат на підприємстві.

Сучасні вимоги системи управління вимагають єдиного найбільш ефективного підходу до вибору методу обліку витрат. Тому метою дослідження є визначення раціональної величини витрат, що являє собою головний резерв підвищення прибутку підприємства, на що безпосередньо впливає система обліку, залежно від якої витрати можуть мати як доцільний, так і недоцільний характер.

**Ключові слова:** загальновиробничі витрати, витрати виробництва, удосконалення обліку, розподіл витрат.

Сучасний розвиток економіки України характеризується глобальними економічними перетвореннями в сфері виробництва на основі ринкових відносин, що вимагає перегляду та удосконалення системи бухгалтерського обліку і аудиту, а одним із важливих елементів яких є облік витрат, що вимагає вирішення низки облікових питань. Такими питаннями є теоретичні та методологічні аспекти обліку витрат.

У витратах висвітлюються всі сторони господарської діяльності підприємства, тому що практично будь-яке управлінське рішення приводить до їх виникнення. Критичне вивчення літературних джерел показує, що в розробку нових напрямків обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості зроблено вагомий внесок вітчизняними й закордонними вченими. Однак дослідження з обліку витрат у комплексних виробництвах, що мають значні особливості, практично відсутні. До кінця не вирішені і вимагають подальшого, більш досконалого дослідження, питання планування й обліку витрат за центрами виникнення і відповідальності, сегментами діяльності, формуванням витрат у комплексному виробництві в розрізі статей калькуляції за об'єктами обліку, локалізацією витрат щодо виробничих процесів і технологічних циклів обробки сировини.

В Україні є ряд нормативних актів, що регулюють облік витрат.

Методологічні та методичні засади формування інформації про витрати підприємства в бухгалтерському обліку визначає П(С)БО 16 «Витрати».

Відповідно до П(С)БО №16, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Визначення поняття «витрати виробництва» на основі різних джерел наведені в табл. 1.

Беручи до уваги все вищесказане, завданнями статті є: по-перше, визначення проблем, які виникають при обліку витрат на підприємствах, в різноманітних організаціях та установах, по-друге, виокремлення конкретних шляхів та методів його удосконалення.

**Визначення витрат виробництва**

№ з/п	Джерело інформації	Визначення
1	П(С)БО 16 «Вирати»	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
2	Лень В.С., Гливенко В.В.	Витрати виробництва – сукупність витрат живої та уречевленої праці (засобів та предметів праці) на виробництво продукції.
3	Волкова І.А.	Витрати підприємства на виробництво являють собою важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки та відтворюють у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.
4	Скирпан О.П., Палюх М.С.	Витрати виробництва - витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ.

Розглядаючи процес виробництва в натурально-речовій формі, «на вході» в систему доцільно відображати ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а «на виході» – вироблений продукт.

Витрати виробництва становлять витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності.

Можна доповнити це міркування, додавши до витрат також грошову вартість власних затрат праці цієї людини. У такому випадку витрати за своєю сутністю є сумою послуг праці та природи.

Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Так, понесені витрати в традиційному для нашої практики розумінні – це зменшення частини активів, які відображають виробничі ресурси (основні засоби, товарно-матеріальні цінності) і збільшення частини пасивів, які відображають заборгованість. Витрати взагалі розуміють не як безпосередньо процес виробничого використання,

а як процес придбання виробничих ресурсів, тобто збільшення матеріально-речової частини активів.

Якщо характеризувати витрати з бухгалтерської точки зору, вони включають тільки конкретні витрати ресурсів.

В економічному тлумаченні витрат є поняття, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість».

Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва необхідно прийняти за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер:

- 1) процес виробничого споживання ресурсів;
- 2) процес створення нового продукту.

Вартісна характеристика процесу виробництва формується із витрат виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, у результаті створення нового продукту трансформуються у собівартість, тому щоб достовірно визначити собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво.

Такий підхід до розуміння витрат виробництва в економічному тлумаченні має бути базовим для визначення цього поняття в обліковій термінології.

Отже, витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто визначити як вартісний вираз спожитих ресурсів на її виробництво.

Вітчизняні вчені не мають єдиної думки щодо мети обліку виробничих витрат. Порівняльна характеристика визначення мети обліку представлена в табл. 2. Аналізуючи табл. 2, можна запропонувати впровадження нормативного методу обліку витрат як удосконалення обліку витрат підприємств.

Перевага цього методу полягає в тому, що це різновид планової калькуляції, що значно зменшить трудомісткість переходу. Він також надає можливість порівнювати нормативні витрати, що коригуються на суму виявлених обліком відхилень, з плановою собівартістю [3, с. 268]. Нормативна калькуляція базується на підставі певних технічних норм на встановлену дату. Зміни норм витрат являють собою результат здійснення відповідних заходів, спрямованих на удосконалення технології та організації виробництва. Тому організація обліку зміни норм впливу на собівартість конкретної продукції (послуги, роботи) створює передумови зниження собівартості.

Таблиця 2

### Визначення мети обліку виробничих витрат

№ з/п	Вчені	Визначення
1.	Бутинець Ф.Ф.	Отримання вичерпної інформації, необхідної для цілей управління витратами.
2.	Лишиленко О.В.	Повне і достовірне визначення фактичних витрат на виробництво, а також обчислення собівартості конкретних видів продукції.
3.	Карпова Т.П.	Контроль за виробничою діяльністю та управління витратами на її здійснення, підготовка інформації про витрати для підтримання управлінських рішень.
4.	Сопко В.В.	Вивчення характеристик ресурсів (речовин), вивчення характеристик процесу перетворення речовин у новий продукт праці, вивчення характеристик нових продуктів праці (готового продукту).

У сучасних умовах для діяльності підприємств дуже важливим є правильний вибір методу обліку загальновиробничих витрат та бази їх розподілу, оскільки від цього залежить повнота включення загальновиробничих витрат до собівартості продукції і, як результат, зменшення або збільшення чистого прибутку, який є джерелом подальшого функціонування підприємства.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, які змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виробництва. Постійні загальновиробничі витрати – це витрати, які залишаються незмінними при зміні обсягу виробництва.

Удосконалення обліку постійних та змінних витрат, ціни та обсягів виробництва може бути реалізована тільки через чітко налагоджену систему ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та застосування різних методів калькулювання.

Підприємствам необхідно самим визначати перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат, оскільки в П(С)БО не визначено чітко перелік саме змінних і постійних витрат. Ще однією проблемою є визначення бази розподілу, при виборі якої необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюються підприємством і зазначаються в наказі про облікову політику, тому що в сучасній нормативній базі немає чіткого переліку змінних та постійних загальновиробничих витрат, та й самі витрати не можливо однозначно віднести до постійних або змінних, тому що існує ще такий вид витрат, як змішані витрати, які містять в собі змінну і постійну частини.

Проблема обліку змішаних витрат та вибір методики їх розподілу економічно доцільним шляхом. Кожне підприємство відповідно до специфіки діяльності обирає певні методи розподілу витрат на змінні та постійні. Але проблема істотно постає при виникненні змішаних – умовно-постійних та умовно-змінних витрат. Вони значно ускладнюють процес обліку витрат. Пропозицією щодо поліпшення обліку таких витрат можна відзначити більш глибоке дослідження природи їх виникнення, а саме релевантного діапазону [2, с. 211]. Ефективне управління змішаними

витратами можливе за умови визначення впливу факторів витрат на їх величину та наявність взаємозв'язку між ними в рамках певного періоду часу.

Для вирішення проблеми нормативна база повинна бути удосконалена, а саме:

- потрібно удосконалити класифікацію загальновиробничих витрат, яка містила б оптимальну кількість ознак, розкривала цільове призначення й економічний зміст витрат, враховувала організаційну структуру та особливості;
- необхідно деталізувати план рахунків бухгалтерського обліку з конкретизацією статей загальновиробничих витрат.

Як і проблема визначення складу змінних та постійних витрат, визначення оптимального методу розподілу загальновиробничих витрат пов'язане також з недосконалістю сучасної нормативної бази. Таким чином, існує необхідність її перегляду і стосовно цих питань.

При виборі бази розподілу слід звернути увагу на те, що між зміною загальновиробничих витрат і відповідно зміною бази розподілу існує пропорційна або майже пропорційна залежність.

Нижче виокремлено пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємств усіх галузей щодо удосконалення обліку витрат:

1. Організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу, що дозволяє визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальний розмір витрат підприємства і підвищити відповідальність менеджерів усіх рівнів управління.
2. Бюджетування доходів і витрат на виробництво продукції, яка виготовляється, що забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну



ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва.

3. Створення системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що відбиває специфіку підприємств комплексної переробки сировини.
4. Можливості використання системи калькулювання неповних витрат у комплексних виробництвах для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності й вибору їхніх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається.
5. Обліку й калькулювання собівартості супутньої продукції підприємства, що дозволяє підвищити його прибутковість.

До того ж, крім фактичної собівартості, існують й інші види собівартості, які підлягають обчисленню.

Для прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно знати величину затрат і в першу чергу чітко розуміти інформацію про виробничі витрати. Аналіз витрат допомагає виявити ефективність і визначити оптимальний розмір витрат, перевірити якісні показники роботи, правильно встановити ціни, регулювати та контролювати витрати, планувати рівень прибутку і рентабельності виробництва.

Облік витрат і калькулювання, як єдиний процес, складається з двох взаємопов'язаних етапів:

I етап – організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

II етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції. На основі методів обліку витрат підприємство обирає метод калькулювання, що зазначається в положенні про облікову політику. Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів, залежить від керівництва і бухгалтерів підприємства [4, с. 148].

Сьогодні дуже часто постає питання щодо визначення методів обліку витрат і методів калькулювання: чи повинні методи обліку витрат і калькулювання визначатися як єдине ціле, чи вони підлягають окремим класифікаціям.

Удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості постійно перебуває в центрі досліджень. Протягом багатьох років одним із дискусійних питань вітчизняних науковців є визначення взаємозв'язку методів обліку витрат і методів калькулювання.

**Висновки.** Отже, одним із найважливіших оціночних показників господарської діяльності підприємства є витрати. Вони дозволяють визначити ефективність та якість роботи трудового колективу. Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дозволяє підвищити рентабельність. Прибуток підприємства безпосередньо залежить від величини витрат. Зменшення їх шляхом ефективного управління без заниження обсягів реалізації, валових доходів, якості торговельного обслуговування зумовлює можливість збільшення прибутку. Тому правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням, оперативний аналіз мають важливе значення для ефективного управління витратами підприємства, а введення додаткових рахунків обліку загальновиробничих витрат для деталізації їх розподілу на постійні та змінні, а також прийняття чіткої класифікації та розмежування між ними дозволить удосконалити облік витрат на підприємстві.

### **Література**

1. Давидова Т. М. Методологічні аспекти обліку витрат на збут та відображення їх в фінансовій звітності / Т. М. Давидова // Вісник податкової служби України. — 2009. — № 8. — С. 14—19.

2. Облік, аналіз, аудит : навч. посіб. / [Серікова Т. М., Понікаров В. Д., Кожанова Є. П., Оленко І. П.]. — Х. : ВД «ІНЖЕК» 2003. — 380 с.
3. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський та фінансовий облік на підприємствах України : [підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл.] / Н. М. Ткаченко. — К. : А.С.К., 2002. — 542 с.
4. Контроль і ревізія : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» / [Бутинець Ф. Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н. М., Петренко Н. І.]. — Житомир : ПП «Рута», 2002. — 376 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.