

УДК 657.230:15

Рожелюк В.М., К.Є.Н., Денчук П.Н., к.е.н.,

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

СТРАТЕГІЯ ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

***Анотація.** У статті висвітлено передумови побудови стратегії обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, вплив організаційно-технологічних особливостей підприємства на методіку обліку. Розглянуто витрати і собівартість продукції в системі управління підприємством.*

***Ключові слова:** стратегія, собівартість, інформаційна система, витрати.*

Постановка проблеми. Розвиток в Україні ринкової економіки супроводжується набуттям

підприємствами господарської самостійності і водночас виникненням жорсткої конкурентної

боротьби між ними. Вживання підприємства в такому економічному середовищі вимагає створення ефективної системи управління. Ефективність управління значною мірою визначається змістом та якістю інформації про діяльність підприємства, яку надають фінансовий облік і економічний аналіз, зокрема, їх найважливіші підсистеми - облік і аналіз витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Загальні проблеми обліку затрат та калькулювання собівартості продукції в умовах ринкової економіки досліджувались багатьма вченими-економістами. Значну увагу їм приділили в своїх працях Білуха М.Т., Бородкін О.С., Бутинець Ф.Ф., Валуєв Б.І., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Друрі К.Єфіменко В.І., Завгородній В.П., Карпова Т.П., Кірейцев Г.Г., Кузьмінський А.М., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Покропивний С.Ф., Пушкар М.С., Рудницький В.С., Свідерський Є.І., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Чумаченко М.Г. та інші.

Проте проблеми формування та використання інформації про собівартість продукції на підприємствах України в сучасних умовах розкриті недостатньо та потребують додаткового дослідження.

Діюча методика обліку затрат та калькулювання собівартості продукції, що застосовується на підприємствах, не в повній мірі відповідає сучасним умовам господарювання. З іншого боку, використання зарубіжних методик вимагає їх пристосування до специфіки організації виробництва на вітчизняних підприємствах. Недостатню уваги приділяється питанням автоматизації обліку затрат, калькулювання виробничої собівартості продукції та інтеграції технічних засобів обробки і передачі економічної інформації на базі створення АРМ бухгалтера. Вирішення вищенаведеного дозволить вийти на новий рівень побудови та організації обліку затрат, значно підвищить його аналітичність та ефективність в управлінні підприємницькою діяльністю.

Метою статті є вдосконалення діючої практики обліку затрат та калькулювання виробничої собівартості продукції за допомогою використання сучасних систем та методик.

Викладення основного матеріалу дослідження.

З розвитком категорії витрат все більшого значення набуває поняття „собівартість”, розкриваючи її суть слід звернути увагу на розмежування понять собівартість та вартість. Так, деякі з напрямків економічної теорії вважали, що собівартість і є вартісним вираженням витрат виробництва. Собівартість, як економічна категорія тісно пов'язана з усіма іншими економічними категоріями економіки. Собівартість є синтезованим показником, що характеризує в узагальненому вигляді всі сторони діяльності підприємства і в кінцевому підсумку - результати його роботи.

Значення собівартості обумовлюється її роллю як показника витрат уречевленої та живої праці на виготовлення продукції, на її базі проводиться вимір у грошовій формі витрат та результатів, тобто ефективність виробництва. У собівартості знаходять відображення рівень спеціалізації та кооперування,

стану матеріально-технічного забезпечення, якості продукції та праці, ефективність проведення організаційно-технічних заходів.

Найбільш точним та містким, на нашу думку, є таке визначення собівартості: "Економічна сутність категорії собівартості полягає у тому, що вона є вираженою у грошовій формі величиною всіх витрат підприємства, відшкодування яких у даний період часу необхідне для простого відтворення" [2; 3].

В основі формування собівартості як об'єктивної економічної категорії і інструмента об'єктивних економічних законів лежить декілька основоположних економічних принципів. Зв'язок витрат, що формують собівартість, із здійснюваною суб'єктами господарювання підприємницькою діяльністю. Тобто, не може бути визнане витратами витрачання активів, не пов'язане з підприємницькою діяльністю даного суб'єкта господарювання. Наприклад, перерахування коштів контрагенту за третю особу, витрачання виробничих запасів на благодійні потреби.

У фінансовому обліку має бути забезпечений окремий облік поточних витрат підприємства і його капітальних витрат. До поточних відносяться витрати виробничих ресурсів, що споживаються в одному господарському циклі. До капітальних відносяться витрати на придбання необоротних активів, які використовуються у декількох циклах виробництва. До капітальних витрат відносять не тільки традиційні "капітальні вкладення", але й витрати інвестиційного характеру, тобто "фінансові вкладення", як довгострокові так і короткострокові.

Зв'язок витрат на виробництво з певним часовим періодом - принцип нарахування. Згідно з цим принципом витрати підприємства відносяться до того звітного періоду, в якому вони мали місце, незалежно від часу фактичної виплати коштів, пов'язаних із цими витратами. Припущення майнової відокремленості підприємства. Згідно з цим принципом майно та зобов'язання підприємства існують відокремлено від майна і зобов'язань власників цього підприємства та інших юридичних осіб. Таким чином, майно, яке не є власністю підприємства, не може бути прийнятим на баланс і процес його використання, якщо такий має місце, не може бути показаним як поточні витрати.

Виходячи з наведених принципів та економічної сутності собівартості, до складу економічної собівартості продукції певного підприємства слід включати всі поточні витрати підприємства, як обумовлені безпосередньо процесом виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг), так і пов'язані з обслуговуванням процесу виробництва і реалізації, оскільки для забезпечення процесу відтворення на даному підприємстві необхідним є відшкодування всіх його поточних витрат.

Цікавим для дослідження є той факт, що собівартість, обчислена у фінансовому обліку, теоретично має дорівнювати економічній собівартості. Науковці, що займаються загальноекономічними дослідженнями вважають, що основним завданням економічної теорії є дослідження принципів роботи господарського механізму, а її об'єктом є економіка в

цілому відповідно на мікрорівні, макрорівні та на рівні глобальному. Завданням ж фінансового обліку є надання інформації про господарську діяльність конкретного підприємства зацікавленим групам користувачів. Різні завдання визначають різне смислове значення понять "витрати на виробництво" і "собівартість продукції" в економічній теорії і фінансовому обліку. Крім того, оскільки інтереси різних груп користувачів щодо змісту інформації фінансового обліку не збігаються, то домінування інтересів тієї чи іншої групи також впливає на зміст зазначених понять.

Реформування методології фінансового обліку із застосуванням міжнародних стандартів створило нову ситуацію, за якої поняття "витрати на виробництво" і "собівартість продукції" у фінансовому обліку і економічній теорії не збігаються не тільки за своїм складом, але й різняться своєю сутністю.

Так, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [4], пункт 6 передбачає такий порядок визнання витрат: "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."

Виходячи з нової класифікації діяльність підприємства поділяється на звичайну (операційну, фінансову, інвестиційну) діяльність та надзвичайні події, витрати підприємства за новою методологією обліку поділяються на витрати операційної діяльності, фінансової діяльності, інвестиційної діяльності, інші витрати звичайної діяльності та надзвичайні витрати. В окрему групу витрат виділені суми податку на прибуток. Економічним витратам на виробництво, тобто витратам, які необхідні для забезпечення процесу простого відтворення, відповідає тільки сума витрат операційної та фінансової діяльності, останні лише в частині, що пов'язана із залученням короткострокового позикового капіталу. Отже, в новій системі фінансового обліку поняття "витрати" є набагато ширшим, ніж поняття "витрати на виробництво" в економічній теорії.

Що стосується собівартості продукції, то Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" у пункті 11 визначає її як: "Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі; постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Звідси можна зробити висновки, що за нинішньою методологією обліку витрат облікову собівартість формує лише частина операційних витрат, обумовлена безпосередньо процесом виробництва. Інші операційні витрати - адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати - що пов'язані з організацією,

управлінням виробництвом і збутом продукції, а також фінансові витрати не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), а списуються в кінці звітного періоду на зменшення фінансових результатів. Таким чином, з точки зору економічної теорії до складу облікової собівартості продукції входить тільки та частка економічних витрат на виробництво, що пов'язана з власне процесом виробництва. Виключення із собівартості продукції адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат пояснюється застосуванням принципу відповідності, який полягає у співвіднесенні витрат, здійснених протягом певного періоду, з доходами, одержаними в цьому ж періоді, на основі певного обґрунтованого зв'язку між понесеними витратами та одержаними доходами.

Виходячи з критеріїв співвіднесення витрат з доходами, на собівартість продукції відносяться тільки ті витрати, які можливо співвіднести з доходом від продажу цієї продукції. Такими витратами є виробничі витрати, оскільки вони безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції. Виробничі витрати, будучи включеними у собівартість продукції, беруть участь в обчисленні фінансового результату того періоду, в якому продукцію реалізовано. А адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не відповідають даним критеріям, це можна пояснити опираючись на такі міркування:

Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати мають місце незалежно від того, чи відбувався на підприємстві власне процес виробництва продукції, вони не є вартістю, доданою до вартості якогось конкретного продукту і тому немає гарантії, що в майбутньому вони принесуть доходи. Через це їх не можна враховувати при оцінці запасів готової продукції.

Дані витрати можна включити у собівартість продукції шляхом розподілу пропорційно певним базам, але не існує таких баз розподілу, які б обґрунтовано ідентифікували адміністративні, збутові, інші операційні витрати з конкретним видом продукції. Неможливість співвіднесення адміністративних, збутових, фінансових витрат з доходом від реалізації зумовила віднесення цих витрат на зменшення фінансового результату в періоді їх виникнення. Але можливі такі випадки, коли для здійснення діяльності підприємства, зокрема, прийняття управлінських рішень, потрібно врахувати всі витрати, що можуть виникнути при здійсненні певних видів діяльності.

При визначенні собівартості продукції слід звернути увагу на поділ витрат на змінні та постійні, що лежить в основі розрахунків критичної точки обсягу виробництва, аналізу порогів рентабельності, конкурентоспроможності, асортименту продукції і в кінцевому підсумку у виборі економічної політики підприємства. Класифікація витрат на змінні та постійні є умовною, не існує виду витрат, який можна було б віднести за його сутністю до змінних або постійних. Поділ витрат на змінні та постійні визначається конкретною ситуацією по прийняттю рішень. Наприклад, якщо підприємство не працює, воно все

одно виплачує відсотки по кредитах - це постійні витрати. Ці ж відсотки стають змінними витратами, якщо приймається рішення про закриття підприємства. Не зважаючи на теоретичну складність проблеми класифікація витрат на постійні та змінні, обліковий підхід є прагматичним, тому що помилки, які виникають через умовність та відносність такого поділу витрат, значно менші, ніж інформаційні втрати, яких можна зазнати, ігноруючи його.

У вітчизняному обліку класифікація витрат на змінні та постійні існувала, але застосування в практиці обліку вона не знаходила за умов планової економіки. У міру розвитку ринкових відносин інформація для аналізу та прийняття рішень стає об'єктивно необхідною для підприємства, тому поділ витрат на змінні та постійні, як основа цієї інформації, знаходить практичне застосування в обліково-аналітичній роботі. Так, в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" вже передбачено поділ загальновиробничих витрат на змінні та постійні. До змінних загальновиробничих витрат мають бути віднесені витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності, а до постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності.

Визначити, які види загальновиробничих витрат належать до змінних або постійних можна за допомогою математичних методів: вищої-нижчої точок, візуального пристосування, методу найменших квадратів. За наявності комп'ютерної техніки така робота не є трудомісткою. Але такий аналіз можна провести лише після того, як сума певного виду загальновиробничих витрат вже відображена в обліку, на відповідному рахунку, оскільки види загальновиробничих витрат є комплексними витратами і визначити "змінність" або "постійність" певного виду цих витрат можна тільки встановивши функціональний зв'язок між величиною цих витрат і обсягом діяльності, що можливо, коли відомі остаточні сума витрат і обсяг діяльності за певний часовий проміжок. Тому поділ загальновиробничих витрат на змінні і постійні витрати можливий лише після їх накопичення на рахунках фінансового обліку і подальшого розподілу за результатами аналізу поведінки видів витрат.

При розподілі видів загальновиробничих витрат на змінну і постійну складову слід враховувати критерій економічної ефективності - співвідношення витрат на розподіл з корисністю отриманого результату. В практичному аспекті це означає дотримання принципу істотності - по-перше, якщо сума певного виду загальновиробничих витрат незначна порівняно з іншими видами витрат, то такий вид витрат можна без аналізу його функції відносити всією сумою або до постійних, або до змінних витрат в залежності від ступеню його змін при зміні обсягів діяльності, по-друге, по видах витрат, сума яких значна, треба враховувати істотність їх коливання в залежності від коливань обсягу діяльності - якщо ступінь коливання неістотний, то такий вид витрат вважається постійним.

Проблема розподілу загальновиробничих витрат на об'єкти калькулювання традиційно вважається дуже важливою з огляду на необхідність обчислення достовірної фактичної собівартості виробу. Крім того, актуальність цієї проблеми пояснюється тим, що механізація і автоматизація виробництва збільшують долю непрямих виробничих витрат в загальній сумі витрат підприємства. В економічній літературі міститься багато пропозицій щодо застосування тих чи інших методів розподілу непрямих виробничих витрат. В основі пропонованих методів лежить вибір найточнішої причинної залежності загальновиробничих витрат від обраної бази розподілу - чинника цих витрат. Кінцевою метою кожного методу є забезпечення точності калькулювання готової продукції.

Але, по-перше, точне калькулювання - поняття відносне. Не існує такої системи калькулювання витрат, яка б дозволила визначити собівартість одиниці продукції із стовідсотковою точністю, бо будь-яке непряме віднесення затрат на виріб, як добре воно не було б обгрунтоване, перекидає фактичну собівартість, знижує точність калькулювання.

По-друге, при забезпеченні точності калькулювання не слід нехтувати трудомісткістю методу розподілу. Якщо затрати на розподіл витрат перевищують корисність отриманої інформації, то такий метод, яким би обгрунтованим він не був, застосовуватись не буде, бо його використання суперечитиме принципу економічної ефективності.

По-третє, з відносності точності калькулювання впливає недоцільність жорсткої регламентації методів розподілу загальновиробничих витрат і пропонування того чи іншого методу як єдино можливого. Виходячи з особливостей технологічного процесу, рівня автоматизації і механізації виробництва, рівня організації фінансового обліку, цілей керівництва підприємства на різних підприємствах можуть застосовуватись різні методи розподілу однакових видів загальновиробничих витрат, при цьому, звичайно, вибір того або іншого методу має забезпечити причинно-наслідковий зв'язок між витратами і обраною базою розподілу.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" передбачено окремий порядок розподілу для змінних та постійних загальновиробничих витрат. Змінні загальновиробничі витрати мають розподілятися на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду, тобто виходячи з фактичної величини бази розподілу; постійні загальновиробничі витрати мають розподілятися на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності. Під нормальною потужністю розуміється очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Тобто при розподілі постійних загальновиробничих витрат потрібно користуватись величиною бази розподілу, яку очікують в разі нормального рівня виробництва.

Оскільки фактично досягнутий рівень виробництва переважно не співпадатиме з нормальним, то виникатимуть або недорозподілені постійні загальновиробничі витрати (якщо фактичний рівень виробництва нижчий за нормальний), або перерозподілені (якщо фактичний рівень виробництва вищий за нормальний). Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" недорозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення, а перерозподілені постійних загальновиробничих витрат не виникатиме, тому що загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Проаналізувавши методику розподілу загальновиробничих витрат, викладену у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", слід

вказати, що вона потребує доопрацювання, нарівні з варіантом розподілу, визначеним Положенням (стандартом) обліку, слід розробити варіант розподілу, за яким і змінні і постійні загальновиробничі витрати розподіляються на об'єкти обліку витрат, виходячи з фактичної величини бази розподілу. Крім того, в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" доцільно зазначити, що статті змінних і постійних загальновиробничих витрат розподіляються на об'єкти калькулювання із застосуванням баз розподілу, із якими вони мають тісний причинно-наслідковий зв'язок. І надати право вибору таких баз підприємству. Тобто кожне підприємство має право використовувати такі бази розподілу, які найкращим чином відповідають особливостям технологічного процесу, рівню організації фінансового обліку, його технічної оснащеності, кадрового забезпечення, цілям керівництва, потребам економічного аналізу.

Список використаних джерел.

1. Економіка підприємства: Підручник. Вид 2-ге, перероб. і доп. / За ред. С.Ф. Покропивного. - Київ: КНЕУ, 2005. - 528 с
2. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. - М.: ЮНИТИ, 2001. - 350 с.
3. Друри К. Управленческий и производственный учёт. -М.: Юнити-Дана, 2002. - 316с.
4. Національні стандарти бухгалтерського обліку. - Київ: Консалт, 2007. - 120 с

Стратегия формирования себестоимости продукции в информационной системе предприятия.

Рожелюк В.М., Денчук П.Н.

Аннотация. В статье отражены предпосылки построения стратегии учета расходов и калькулирования себестоимости продукции, влияние организационно-технологических особенностей предприятия на методику учета. Рассмотрены расходы и себестоимость продукции в системе управления предприятием.

Ключевые слова: стратегия, себестоимость, информационная система, расходы.

The strategy of forming the product cost in the information system of the company.

Rozhelyuk V.M., Denchuk P.N.

Annotation. In article reflected premises buildings to strategies of the account of the expenses and calculation prime cost to product, influence organizing-technological particularities of the enterprise on methods of the account. The Considered expenses and prime cost to product in managerial system enterprise.

Keywords: strategy, prime price, informative system, charges.