2. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник/ За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 608с.

3. Бухгалтерський облік: організаційно-методологічні аспекти : навчальний посібник / За ред. Б.С. Кругляка. – Хмельницький : ТУП, 2001. – 286 с.

УДК 657.6

Куцик П.О.,
к.е.н., професор, перший проректор,
Львівська комерційна академія

МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ: ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ЇХ МІСЦЕ В ІНТЕГРОВАНІЙ СИСТЕМІ ОБЛІКУ

Співвідношення обліку витрат і калькулювання породжує питання про єдність та розмежування методів обліку витрат і калькулювання, що у радянській і вітчизняній теорії була та є предметом дискусій уже багато років. І, як наслідок, виникає проблема чи повинні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції розглядатися як єдине ціле, чи вони розглядаються зовсім інакше? Хоч постійно користуються терміном "метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції", проте, а ні в спеціальній економічній літературі, а ні в нормативних документах, немає будь-якого кінцевого визначення цього поняття та повного обґрунтування їх місця в інтегрованій системі обліку. Відтак вказана проблема на даний час є актуальною для дослідження.

Питання методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції почали вивчати ще на початку двадцятого століття. Так, вчений Р.Я. Вейцман значну частину своєї роботи (Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов) присвятив фабричній калькуляції, проте у ній взагалі немає визначення "метод обліку витрат та калькулювання". Теж саме простежується у монографіях вчених О.О. Додонова (Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР) і М.Г. Чумаченка (Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции), які спеціально присвячені цьому питанню. Хоча зі змісту робіт стає зрозумілим, що саме автори вкладали в це поняття. При цьому М.Г. Чумаченко виділяє окремо методи обліку витрат і способи калькулювання собівартості продукції, проте не наводить визначення ні методу обліку витрат, ні способу калькулювання.

Деякі вчені вважають, що облік витрат і калькулювання варто розглядати відокремлено, а тому, виходячи з цього, вони визначають методи обліку витрат і калькулювання. Так, вчений В.Ф. Палій у своїй роботі (Основы калькулирования)

зазначає, що методи обліку витрат і калькулювання – це різні методи, що виконують зовсім різні функції. Ця думка склалася в результаті групування та аналізу різних точок зору на взаємозв'язок методів обліку витрат і методів калькулювання. Відповідно цій позиції об'єктивною основою окремого існування обліку витрат та калькулювання є єдність виробничого споживання та виробництва готового продукту. Так, витрати на виробництво спочатку виступають як виробниче споживання і повинні бути вивчені відповідними їх природі адекватними методами. Лише отримавши із виробництва готовий продукт, створений у результаті виробничого процесу можна вивчати величину витрат на його виробництво, тобто собівартість продукту. З одного боку В.Ф. Палій послідовно підкреслює відмінності обліку витрат і калькулювання, а отже, й їх методів, з іншого – не дає чіткого визначення методу обліку витрат, а сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами включає у визначення методу калькулювання.

Значна частина вчених або визначають тільки метод калькулювання, розуміючи під ним, як правило, сукупність прийомів, що використовуються для розрахунку собівартості продукції, або розглядають метод обліку витрат і калькулювання як єдине ціле. Так, А.Ш. Маргуліс у статті "Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования" зазначає, що метод обліку витрат і калькулювання - це єдиний процес дослідження витрат підприємств певних типів на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, контролю та визначення собівартості виробів і робіт. Дане визначення деякою мірою не відповідає самому поняттю "метод", а визначати метод як "єдиний процес дослідження" чи "сукупність робіт" є некоректно.

У своїй монографії (Учет и калькулирование себестоимости продукции) вчений П.С. Безруких під методом обліку витрат і калькулювання собівартості пропонує розуміти сукупність прийомів організації документування та відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції та дають необхідну інформації для контролю за процесом формування собівартості продукції. Проте у цьому визначенні більше значення надається процесу обліку витрат, що і розглядається як база калькулювання. А вчені І.М. Рендухов і П.П. Новиченко у своїй роботі (Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности) використовують термін "метод обліку собівартості", визначаючи його як сукупність способів відображення, групування та узагальнення даних про виробничі витрати і випуск продукції та потреб контролю за витратами і калькулювання собівартості продукції. Таке визначення є спірним, проте найповніше відображає сутність обліку витрат.

Вивчення наукових праць вітчизняних і закордонних вчених (різних періодів минулого та цього століть), свідчить про те, що ними розглядаються різноманітні методи обліку витрат і калькулювання, а більшість з них виділяють позамовний, попередельний і нормативний методи. Особлива увага приділялася нормативному

методу. Дискусійним залишається питання, чи є нормативний метод методом обліку витрат, методом калькулювання чи його потрібно розглядати як метод обліку і калькулювання або інакше? Нормативний же метод називають методом обліку майбутніх витрат. Сутність нормативного методу полягає не в самому факті виявлення відхилень, а в оперативності їх виділення, у застосуванні системи управління за відхиленнями.

У "чистому" варіанті нормативного методу обліку немає. Може бути позамовно-нормативний, попередільно-нормативний тощо і це наша позиція. У такому варіанті виконуються дві взаємопов'язані функції: функція оперативного контролю за витратами в процесі виробництва та функція зведеного обліку.

Історично попередником вітчизняної системи нормативного обліку є "стандарт-кост". Вважаємо, як показує зарубіжна практика, – це метод обліку витрат, що ґрунтується на попередньому обчисленні собівартості, яка відображується в обліку і до якої має прагнути підприємство. Є й інші відомі методи обліку витрат.

Враховуючи викладене, вважаємо, що під методом обліку витрат у широкому значенні необхідно розуміти сукупність способів відображення, групування і систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети.

Щодо калькулювання, то це "похідна методу обліку витрат – у більшості випадків", а його сутність полягає у деталізації вартісної оцінки результатів господарських процесів (придбані активи, виготовлена та реалізована продукція, надані послуги тощо) і поданні їх у формі, зручній для аналізу доцільності такого процесу, тобто у формі калькуляції (можуть розроблятися планові та нормативні калькуляції, що залежить від методики обліку витрат, обраної підприємством).

Дослідження свідчать, що фокус уваги сучасного обліку, все більше зміщується в бік управлінського, а в найближчому майбутньому буде більше зосереджений на корпоративному управлінні та звітності менеджменту, ланцюгах створення вартості, калькулюванні собівартості за видами діяльності та інших актуальних питаннях. Пояснення цього дуже просте: впливові стейкхолдери (інвестори, банки, регулюючі органи, менеджери та ін.) потребують сьогодні більше інформації про діяльність компаній у турбулентному середовищі, ніж можна отримати з фінансової звітності. Ще на початку 90-х років минулого століття управлінський облік отримав на озброєння низку важливих інструментів підтримки управлінських рішень. Серед них збалансована система показників (Balanced Scorecard); система показників відповідальності (Accountability Scorecard); калькулювання на основі діяльності (Activity-Based Costing); калькулювання витрат для забезпечення якості (Quality Costing); система управління витратами (cost management system) у Японії, фундаментом якої є таргет-костинг (управління за цільовою собівартістю), кайзен-костинг і функція підтримки досягнутої собівартості та ін. Інформацію у турбулентному середовищі, дають можливість отримувати сучасні системи класу ERP (англ. Enterprise Resource Planning). Фактично, системи цього класу мають подвійну природу: з одного боку, це – корпоративні інформаційні системи, але, з

іншого боку, їх часто розглядають як певний стандарт або концепцію управління, що знайшла практичну реалізацію у відповідній інформаційній системі.

Висновки. Немає сенсу говорити про вибір якого-небудь одного методу обліку витрат та калькулювання собівартості, а необхідно говорити про створення на кожному підприємстві цілісної системи управління, насамперед системи управління витратами, інформаційною основою якого є інтегрована система обліку.

УДК 657.224

Ларіков В.Ю.,
к.е.н., доцент кафедри «Контроль і аудит»,
Східноукраїнський національний університет імені Володимира Даля

ОБЛІКОВІ ПРОЦЕДУРИ ПРИ ПРОВЕДЕННІ РЕОРГАНІЗАЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Національна економіка зіткнулася з великими проблемами при проведенні процедур реорганізації в комерційних організаціях, які становлять основу середовища бізнесу. На даний час нормативна база для відображення реорганізаційних процедур в бухгалтерському обліку є недостатньо розробленою. Навіть після вступу в дію Податкового кодексу України та положень (стандартів) бухгалтерського обліку при здійсненні реорганізації підприємств питань, пов'язаних з практичним застосуванням даних норм, не зменшилось. Крім того, науково-теоретичні дослідження цих питань в області бухгалтерського, фінансового і управлінського обліку носять фрагментарний характер і, як правило, не враховують стратегічних аспектів.

При проведенні реорганізації на основі методів реінжинірингу, біореінжинірингу важливу роль відіграє формування в обліковій системі організації релевантної інформації про фінансовий стан юридичної особи. Сформувати чітку систему, адекватну процесам прийняття управлінських рішень, пов'язаних з реорганізацією, можливо, спираючись на основоположні принципи бухгалтерського обліку.

Реорганізаційні процедури належать до об'єктів обліку і є складовими виробничо-господарської діяльності, оскільки вони являють собою виробничі та фінансові процеси, в результаті яких здійснюються факти господарського життя, які впливають на фінансовий стан юридичної особи.

Особливістю обліку власності при реорганізаційних процедурах є його орієнтація на зовнішні фактори, які впливають на діяльність підприємства, а також облік стратегічних моментів. За своєю суті, то є це інтерпретація даних бухгалтерського обліку, яка призначена для стратегічного менеджменту, тобто підтримуюча облікова система для управління підприємством. Найважливішим