

вість покращити організацію та методику обліку в акціонерних товариствах.

Список літератури

1. Витрати: положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 : [затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 353] : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <www.commerciallaw.com.ua>.

2. Кузнецов, В. Закон України «Про акціонерні товариства» [Текст] / В. Кузнецов. – Х. : Фактор, 2008. – 208 с.

3. Про застосування Плану рахунків : Інструкція : [затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291] : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <www.rada.kiev.ua>.

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку щодо операцій з формування статутного капіталу в акціонерних товариствах : Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку : [прийняте Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку від 11.06.2003р. № 256]. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <www.commerciallaw.com.ua>.

5. Положення про порядок збільшення (зменшення) розміру статутного капіталу в акціонерних товариствах : Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку : [прийняте Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку від 16.10.2000 р. №158] : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : < www.rada.kiev.ua >.

6. Сук, Л. Облік власного капіталу [Текст] / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 14. – С. 43–47.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© Н.С. Акімова, Т.А. Наумова, 2009.

УДК 657.44

Л.О. Кирильсва, канд. екон. наук

І.Б. Чернікова, канд. екон. наук

Т.А. Наумова, канд. екон. наук

ПРО СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ В УПРАВЛІНСЬКИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТОКАХ

Розглянуто сучасні аналітико-управлінські аспекти калькуляційного обліку промислових підприємств. Визначено варіативність методів калькулювання собівартості продукції, що впливають на фінансовий результат діяльності підприємства.

Рассмотрены современные аналитико-управленческие аспекты калькуляционного учета промышленных предприятий. Определенно вариативность методов калькуляции себестоимости продукции, которые влияют на финансовый результат деятельности предприятия.

The modern administrative aspects of calculation account of industrial enterprises are considered. Certainly variatивность of methods of calculation of unit cost, which influence on the financial result of activity of enterprise.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Сучасні умови господарювання потребують від керівників суб'єктів господарювання прийняття управлінських рішень щодо завоювання ринків збуту, утримання бізнес-позицій в конкурентному середовищі на основі обліково-аналітичної інформації про собівартість продукції, розрахунок якої проводиться за умов застосування відповідного економічним умовам методу калькулювання. Слід відзначити, що метод калькулювання завжди був і остається, одним з інструментів управління прибутком підприємства. Проте бухгалтеру управлінцю, треба мати певний досвід з практики організації калькуляційного обліку, для правильного вибору методу калькулювання собівартості продукції, оскільки він залежить не лише від специфіки технологічного процесу підприємства, а також і від організаційних аспектів управлінського обліку підприємства, пріоритетів та цільового устанавлення осіб, що приймають рішення. Усе це вимагає застосування нових підходів, спрямованих на удосконалювання традиційного обліку затрат і калькулювання собівартості продукції, а також адаптації прогресивних методів оцінки виробничого потенціалу відповідно до сформованих умов підприємницької діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження питань теорії та методології калькуляційного обліку зробили вітчизняні вчені: С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, В.І. Оспіщев, Є.В. Мних, В. Ластовецький, Л.В. Нападовська, В.В. Чумаченко та інші. Заслуговують на увагу дослідження таких зарубіжних фахівців як В.Ф. Палія, Т.П. Карпової, С.А. Ніколаєвої, Р. Вандер Віла, К. Друрі, Р. Каплана, Д. Нортона, та інші. Останніми роками проблемні питання з калькулювання собівартості продукції переважно розкривалися: В. Мякотою, Г.О. Соболю, Б.С. Юровським та інші. Щодо застосування нововведень, то тут можна згадати праці О.В. Карпенко, Т.М. Ковальчук, А. Пустовіт, адже недостатня методологічна розробленість і дискусійність багатьох питань з організації калькуляційного обліку, з одного боку, та їх значущість в системі забезпечення функціонування та управління суб'єкта господарювання лише підкреслюють актуальність розгляду цієї теми [3].

Мета і завдання статті. Визначення теоретичних основ та інформаційно-методичних аспектів калькуляційного обліку в управлінні діяльністю підприємством. Досвід зарубіжної практики визначення собівартості продукції у частині, яка не суперечить національним положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, буде корисним фахівцям з обліку та аудиту.

Виклад основного матеріалу дослідження. Безумовною метою функціонування господарчого суб'єкта на ринку є максимізація прибутку. Серед можливих напрямів досягнення зазначеної мети підприємствами провідне місце займає розробка системи заходів щодо скорочення собівартості продукції. Надавати інформацію для прийняття управлінських рішень призначений історично сформований та традиційно діючий в Україні калькуляційний облік, який являє собою комплексну систему науково обґрунтованих розрахунків виробничих витрат, пов'язаних з виготовленням продукції (усієї чи окремих її видів), виконанням робіт або наданням послуг. Головна мета цих розрахунків полягає у визначенні собівартості одиниці калькуляційної сукупності та економічної вигідності виробництва [1].

Для раціональної організації калькуляційного обліку на підприємстві, перш за все необхідно чітко визначити сутність таких понять, як «виробничі витрати» та «собівартість», які нерідко вживають в однаковому тлумаченні. Вони мають істотні відмінності, а саме:

- витрати виробництва можуть бути порівняні з процесом виробництва взагалі, незалежно від його завершеності і характеру зв'язку з кінцевим продуктом, в той час як під собівартістю розуміють завершеність процесу виробництва та виділяють ту частину витрат, які можуть бути зіставлені з готовою продукцією;

- собівартість продукції включає, перш за все, витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, обумовлені технологією і організацією виробництва, сюди входять також витрати на управління і вдосконалення технології і організації виробництва, підвищення якості, надійності та інших експлуатаційних властивостей продукції [4].

Правильне розуміння змісту собівартості, як економічної категорії, дозволяє точно визначити склад витрат, який повинен прийматися у розрахунках під час калькулювання собівартості продукції.

Задача калькулювання сьогодні полягає у тому щоб розрахувати таку собівартість, яка в умовах роботи на ринку могла б забезпечити підприємству певний прибуток. Для досягнення поставленої мети бухгалтеру необхідно вибрати відповідний метод калькулювання. Сьогодні основними інструментаріями в цьому напрямі є застосування системи абсорпшен-костинг або директ-костинг [2].

Порядок визначення фінансових результатів за системою абсорпшен-костинг здійснюється поетапно. На першому етапі визначається валова маржа, яка розраховується відніманням від виручки собівартості реалізованих підприємством продукції, робіт або послуг. На другому етапі визначається операційний прибуток, який розраховується відніманням від валової маржі адміністративних витрат підприємства та витрат на збут. У свою чергу система абсорпшен-костинг може поєднуватися з фактичним і стандартним калькулюванням собівартості, що зумовлює існування двох її підсистем, таких як: факт-абсорпшен-костинг та стандарт-абсорпшен-костинг.

Факт-абсорпшен-костинг передбачає калькулювання собівартості додаванням до фактичних виробничих витрат фактичних загально-виробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується фактична виробнича собівартість, за якою роботи та послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад. Стандарт-абсорпшен-костинг передбачає калькулювання собівартості додаванням до стандартних виробничих витрат стандартних загально-виробничих витрат, внаслідок чого в обліку формується стандартна (нормативна) собівартість, за якою роботи і послуги списуються на реалізацію, а готова продукція оприбутковується на склад [5].

Облік стандартних витрат і відхилень від них може здійснюватися за двома варіантами. Перший варіант передбачає, що відхилення від стандартних витрат (зокрема матеріальних затрат, затрат на оплату праці і т. ін.) обліковуються окремо на спеціальних рахунках-екранах, а виробнича собівартість продукції, робіт та послуг за дебетом рахунка “Виробництво” формується на підставі затверджених нормативів. Як наслідок, з виробництва на склад готова продукція, а роботи і послуги безпосередньо на рахунок “Собівартість реалізації” списуються за стандартною (нормативною) собівартістю. Другий варіант передбачає, що виробнича собівартість продукції, робіт та послуг за дебетом рахунка “Виробництво” формується на підставі фактичних затрат з метою отримання повної картини про виробництво. У подальшому відхилення від стандартних (нормативних) затрат відокремлюються і групуються на спеціальних рахунках екранах, що забезпечує списання готової продукції на склад, а роботи і послуги – безпосередньо на рахунок “Собівартість реалізації” за стандартною (нормативною) собівартістю. У свою чергу, при першому і другому варіантах незавершене виробництво оцінюється за стандартною собівартістю [1].

Порядок визначення фінансових результатів за системою директ-костинг здійснюється поетапно, а саме, на першому етапі визначається маржинальний дохід, на другому – операційний прибу-

ток. Як і за системою абсорпшен-костинг, визначення собівартості продукції можливе на основі фактичних або стандартних витрат.

Варто зауважити, що директ-костинг є предметом суперечок серед бухгалтерів. Так, прихильники директ-костинг стоять на засадах, що постійна частина загальновиробничих витрат не пов'язана з виробництвом конкретної одиниці продукції і повинна належати до витрат звітного періоду підприємства. Поряд з цим, опоненти наголошують на тому, що продукція повинна включати постійні загальновиробничі витрати, оскільки під час виробництва продукції без них неможливо обійтись. Ми підтримуємо застосування системи директ-костинг тільки в умовах завоювання ринків збуту та коли продукція втратила свою купівельну спроможність.

При організації калькулювання на основі відповідного методу калькулювання необхідно приділяти увагу номенклатурі статей планових та звітних калькуляцій, що дозволить проводити аналіз собівартості продукції, визначати резерви скорочення витрат та їх оптимізацію. Але практика свідчить про їх невідповідність, що, у свою чергу, зумовлює формальність калькуляцій, відсутність аналізу результатів калькулювання, прийняття рішень щодо подальшої діяльності на основі інтуїції управлінського персоналу, а також відсутність контролю за окремими витратами підприємства.

Під час організації калькулювання також необхідно визначити взаємозв'язки та взаємодію структурних підрозділів й апарату управління підприємства на основі аналізу та вивчення організаційної структури підприємства, яка затверджується керівником підприємства; також призначити осіб, відповідальних за калькулювання в плановому відділі, бухгалтерії, та проведення аналізу результатів калькулювання – на великих підприємствах, або окремого працівника, який буде відповідати за планування, облік та аналіз собівартості – на невеликому підприємстві.

Як один з напрямків удосконалення калькуляційного обліку є комп'ютеризація. Слід відзначити, що сьогодні ринок комп'ютерних технологій характеризується незначною кількістю спеціалізованих програм для автоматизації процесу обробки та надання результатів калькулювання. Оцінивши можливості комп'ютерних програм щодо калькулювання, за яких забезпечується ефективність надання результатів калькулювання, виділено наступні групи програм [5].

Комп'ютерні програми першої групи забезпечують повну автоматизацію калькулювання та дозволяють, по-перше, на основі технічної документації, плану виробництва та реалізації продукції розраховувати рівень нормативних (планових) витрат та формувати норматив-

ні (планові) калькуляції; по-друге, автоматично формувати звітні калькуляції та оперативно виявляти відхилення від плану на основі поєднання облікових та аналітичних функцій.

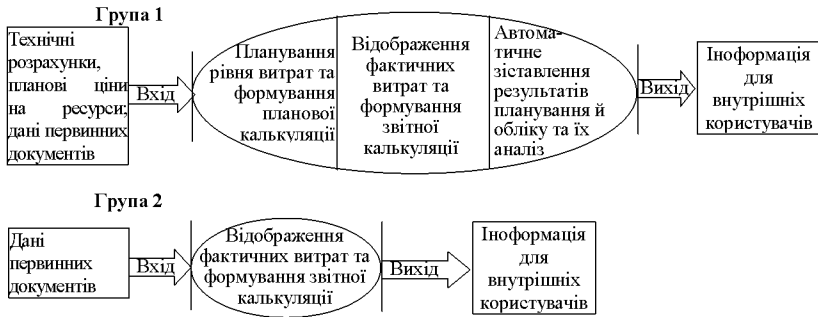


Рисунок – Групи комп’ютерних програм щодо можливостей калькулювання

До програм першої групи можна віднести такі, що мають широкі можливості щодо обліку витрат та формування калькуляції готової продукції чи напівфабрикатів (наприклад, “ІС: Підприємство. Конфігурація “Виробництво + Послуги + Бухгалтерія, КІС “Галактика”). Такі програми дозволяють здійснювати облік виробничих витрат у різних аналітичних розрізах, відображати відхилення фактичних витрат виробництва від нормативних [5].

Програми другої групи менш функціональні. Вони забезпечують формування лише звітної калькуляції на основі фактичних витрат звітного періоду. Недоліком таких програм відносно автоматизації калькулювання є відсутність можливостей планування та аналізу показників калькуляції, що значно знижує оперативність надання інформації користувачам, є недостатньо ефективними та неповністю забезпечують наявні потреби управління.

Специфіка автоматизації складання планованих (нормативних) та звітних калькуляцій полягає у використанні даних, отриманих на інших ділянках автоматизації планування та обліку (оплати праці, запасів, необоротних активів, розрахунків з контрагентами). Усе це ускладнює калькулювання та, в свою чергу, зумовлює необхідність комплексного підходу до автоматизації даної ділянки.

Проаналізувавши можливості комп'ютерних програм сформулюємо основні вимоги, яким повинні відповідати програми, які використовуються для автоматизації калькулювання:

- можливість скласти калькуляції на будь-який момент часу за визначений період;

- можливість здійснення обліку витрат та калькулювання, що відповідатимуть національним Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку та внутрішнім потребам користувачів;

- наявність механізму збору з усієї бази нормативно-довідкової інформації, яка використовується для формування планових (нормативних) та звітних калькуляцій;

- застосування єдиного принципу відображення витрат у статтях нормативної (планової) та звітної калькуляцій;

- можливість формування калькуляцій результатів процесів придбання, виробництва та реалізації у розрізі статей, які відповідають потребам відповідних користувачів;

- наявність розвиненої системи аналітичного обліку, а саме можливість вести аналітичний облік витрат у таких розрізах і з таким рівнем деталізації, як цього вимагають потреби управління; відповідної структури робочого плану рахунків, структури кодів рахунків;

- можливість використання різних методів обліку витрат та методів калькулювання, способів оцінки супутньої продукції, відходів, незавершеного виробництва тощо;

- програма повинна передбачати введення інтервалу звітного періоду, необхідного користувачеві;

- можливість використання різних баз розподілу непрямих та накладних витрат;

- можливість здійснення аналізу результатів калькулювання;

- забезпечення інформаційного взаємозв'язку підсистеми планування з підсистемою бухгалтерського обліку, з одного боку, і з системою аналізу – з іншого;

- обмеженість доступу до інформації з метою збереження комерційної таємниці;

- можливість адаптації програми до змін законодавства.

Окрім наведених вимог програми під час експлуатації повинні бути невибагливими до апаратного забезпечення (можливість ефективно працювати на комп'ютерах із середніми технічними характеристиками), вартість програми повинна бути прийнятною для підприємства [5].

Висновки. Застосування сучасних інструментаріїв управління дозволить підприємствам організувати ефективну систему калькуля-

ційного обліку, яка буде надійною платформою для прийняття бізнес-рішень. Кожна сучасна ринкова структура повинна в обліковій політиці визначити метод калькулювання (абсорпшен-костинг або директ-костинг на основі ситуаційного аналізу), який доцільно використовувати у відповідних економічних умовах господарювання для отримання бажаного прибутку. Важливою вимогою щодо програм для калькулювання є забезпечення діалогу “людина – комп’ютер” для можливості надання найоперативнішої інформації щодо результатів калькулювання відповідному користувачеві. Комп’ютерна програма повинна бути засобом, застосовуючи який, користувач зміг би скласти калькуляцію за будь-який період не втрачаючи при цьому додатковий час на вивчення мови програмування.

Список літератури

1. Головачко, В. М. Облік витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції [Текст] / В. М. Головачко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – № 4. – С. 42–46.

2. Мазуркевич, Н. В. Проблеми дефініцій калькуляції та калькулювання [Текст] / Н. В. Мазуркевич, С. В. Бойко // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. – 2007. – № 18. – С. 58–63.

3. Мякота, В. Собівартість продукції: від випуску до реалізації [Текст] / В. Мякота. – Х. : Фактор, 2002. – 264 с.

4. Налоги и бухгалтерский учёт. Спецвыпуск. Калькулирование себестоимости [Текст]. – 2006. – № 2.

5. Шуремов, Е. Компьютерные системы как инструмент управления себестоимостью [Текст] // Бухгалтер и компьютер. – 2008. – № 5. – С. 29–30.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© Л.О. Кирильєва, І.Б. Чернікова, Т.А. Наумова, 2009.

УДК 657.6

І.Б. Чернікова, канд. екон. наук

С.І. Ляшенко, асист.

ПРО СТРУКТУРНУ ПОБУДОВУ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Розглянуто організаційно-методичні аспекти внутрішньогосподарського контролю результатів діяльності у фінансовій звітності.

Рассмотрены организационно-методические аспекты внутрихозяйственного контроля результатов деятельности в финансовой отчетности.