

УДК 657.1:655

Должанський А. М.,
к.е.н., доц. кафедри бухгалтерського обліку, Львівська комерційна академія, м. Львів

Должанський М. О.,
магістр, Львівська комерційна академія, м. Львів

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

Анотація. Метою дослідження є вдосконалення методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку виробничих витрат на поліграфічних підприємствах для забезпечення їх ефективного функціонування в умовах ринкових відносин. За результатами досліджень було обґрунтовано методичні підходи до застосування нормативного методу обліку витрат із урахуванням організаційно-технологічних особливостей поліграфічного виробництва. Встановлений порядок відображення у формах первинних документів витрат на фінансово-господарські операції під час їх виникнення на поліграфічних підприємствах. Названі доробки в подальшому дадуть можливість відображати витрати у відповідності до чинних норм із визначенням відхилень в розрізі центрів виникнення витрат.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, нормативний метод обліку витрат, місця виникнення витрат, первинні документи, виробничі витрати, облік відхилень витрат, управлінські рішення.

Dolzhanskiy A. M.,
Ph.D., Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Lviv Academy of Commerce, Lviv

Dolzhanskiy M. O.,
Master's degree student, Lviv Academy of Commerce, Lviv

ORGANIZATION OF COST ACCOUNTING BY THE RESPONSIBILITY CENTERS

Abstract. The aim of the study is the improvement of methodological and organizational principles of accounting of production costs for printing companies to ensure their effective functioning in market conditions. According to the research outcome the methodical approaches to the use of normative method of cost accounting, taking into account the organizational and technological features of printing production, are substantiated. The procedure of reflecting the expenditures on financial and business operations in the forms of primary documents at the time of their occurrence in printing companies is determined. Subsequently the mentioned developments will enable to reflect costs in accordance with the valid rules with specifying deviations in terms of cost centers.

Keywords: organization of accounting, normative method of cost accounting, cost centers, primary documents, production costs, accounting of costs deviations, managerial decisions.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки виникає необхідність докорінної переорієнтації системи оцінки ефективності діяльності підприємств, базованих на різних формах власності. Значною мірою вирішення проблем ефективного розвитку та економічного зростання поліграфічних підприємств залежить від удосконалення системи управління виробничими витратами і собівартістю друкованої продукції.

Сучасна система бухгалтерського обліку повинна активно сприяти: успішному забезпеченню реального використання ринкових інструментів і ґрунтуватися на ефективній системі управління витратами;

єдиному підході до вирішення обліково-економічних завдань незалежно від рівня управління; можливості здійснення управління витратами на різних стадіях виробничого циклу; застосуванню ефективних методів оптимізації витрат; оперативному відображенню економічної інформації; застосуванню нової техніки та прогресивних технологій. У зв'язку з цим виникає потреба в докорінній зміні господарського механізму, який регулює економічні процеси, а це вимагає створення якісно нової системи управління, оновлення змісту та методології обліку і контролю виробничих витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Суттєвий вклад у вирішення даних проблем зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, а саме: Бутинець Ф. Ф., Валуєв Б. І., Воронкова В. Я., Гуцайлук З. В., Лінник В. Г., Нікольська Е. В., Пушкар М. С., Сопко В. В., Ткаченко Н. М., Холод З. М., Чепурін В. О., Чумаченко М. Г. та інші. Проте проблема забезпечення ефективної діяльності поліграфічних підприємств в умовах ринкової економіки вимагає додаткових досліджень, зокрема з'ясування низки теоретичних та практичних аспектів раціональної організації обліку витрат й калькулювання собівартості продукції.

Процес трансформації системи обліку і контролю в ринкове середовище на поліграфічних підприємствах неадекватний сучасним вимогам. До основних гальмівних чинників належать: використання застарілих інструктивних та методичних матеріалів із організації обліку виробничих витрат; недосконалість первинних документів із обліку виробничих витрат; невідповідність специфіці поліграфічного виробництва номенклатури калькуляційних статей витрат; відсутність належного нормування витрат за статтями, що, в свою чергу, обмежує контрольні функції обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності. За таких обставин недостатнє вивчення проблем обліку виробничих витрат та необхідність їх вирішення з урахуванням вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в ринкових умовах діяльності поліграфічних підприємств зумовили вибір теми, мету і завдання.

Постановка завдання. Метою дослідження є вдосконалення методичних та організаційних засад бухгалтерського обліку виробничих витрат на поліграфічних підприємствах для забезпечення їх ефективного функціонування в умовах ринкових відносин.

Для досягнення поставленої мети в дослідженні пропонується вирішити наступні завдання:

- обґрунтувати методичні підходи до застосування нормативного методу обліку витрат із урахуванням організаційно-технологічних особливостей поліграфічного виробництва;
- визначити місця виникнення витрат на поліграфічних підприємствах;
- встановити порядок відображення у формах первинних документів витрат на фінансово-господарські операції під час їх виникнення на поліграфічних підприємствах;
- відображати витрати у відповідності до чинних норм із визначенням відхилень.

Виклад основного матеріалу дослідження. На собівартість виготовлення продукту відносяться витрати, які можна об'єднати у дві основні групи:

- прямі, що відносяться на конкретний вид продукції;
- непрямі, які неможливо віднести на конкретний вид продукції.

Прямі витрати складають вагомий частину виробничої собівартості виготовленої та реалізованої продукції. За результатами аналізу діяльності досліджуваних підприємств прямі витрати знаходяться в

межах від 74,1% (на поліграфічні послуги) до 92,1% (на паперово-білову продукцію) у загальній сумі витрат.

Належна організація обліку витрат загалом, і, зокрема, прямих, залежить від багатьох чинників, основні з яких зумовлені специфікою поліграфічного виробництва.

Організація обліку виробничих витрат на поліграфічних підприємствах залежить від багатьох факторів. Основним критерієм обліку прямих витрат визначено достовірність їх відображення у регістрах первинних документів.

Порядок формування, відображення та зберігання первинних носіїв облікової інформації з бухгалтерського обліку (у подальшому документів) на вітчизняних підприємствах всіх форм власності регламентується “Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 29 травня 1995 року за №88 [2]. За результатами дослідження встановлено, що на деяких поліграфічних підприємствах користуються самостійно розробленими формами первинних облікових документів, які не містять реквізитів типових або спеціалізованих форм згідно з вимогами Положення [2]. На досліджуваних підприємствах виявлено випадки використання первинних документів, рекомендованих у галузевих інструкціях [1], також використовуються форми носіїв інформації для обліку товарно-матеріальних цінностей, затверджені у наказі Міністерства статистики України від 21 червня 1996 року за № 193 [3].

Саме тому вирішення актуальних проблем із удосконалення процесу документального відображення господарських операцій на основі застосування типових форм значною мірою залежить від вибору методу обліку витрат та принципів їх структуризації за місцями формування. В подальшому був проведений аналіз методів обліку витрат, визначені їх переваги та недоліки, обґрунтовано необхідність використання нормативного методу за центрами відповідальності на всіх етапах технологічного процесу як такого, що враховує організаційно-технологічні особливості поліграфічного виробництва та потреби управління витратами, дано оцінку чинній практиці обліку комплексних витрат виробництва, їх розподілу між видами продукції з точки зору формування облікової інформації для прийняття управлінських рішень.

Установлено, що облік відхилень витрат на поліграфічних підприємствах від планових показників здійснюється без з'ясування причин і відповідальних осіб, що значно знижує інформативність внутрішніх звітних документів і результативність контролю витрат, унеможливує прийняття коригуючих управлінських рішень. Для узагальнення інформації про відхилення й їх відображення в звітних документах доцільним є використання числового коду, сформованого автором за розробленими класифікаторами, які враховують особливості поліграфічного виробництва. Завдяки кодуванню інформація автоматично може переноситися до внутрішнього звітного документа, формування якого пропонується

здійснювати щоденно за видами продукції, причинами відхилень, відповідальними особами, центрами витрат і центрами відповідальності, що дасть змогу оперативно аналізувати причини відхилень та приймати зважені управлінські рішення.

Облікова практика підприємств досліджуваної галузі свідчить про необхідність застосування нових підходів до організації обліку витрат підприємства, спрямованих на надання інформації керівникам різних ієрархічних рівнів для управління витратами. Вирішення цього питання вбачається у використанні нормативного методу обліку витрат за центрами відповідальності, з урахуванням їх ієрархічної підпорядкованості.

Виокремлено місця виникнення витрат, які відповідають бригадам, дільницям, відділенням або технологічним лініям м'ясопереробного підприємства й є осередками формування прямих витрат.

Для відображення їх руху в кожному структурному виробничому підрозділі оформляються змінні виробничі звіти, в яких відображаються витрати за основними технологічними процесами з виготовлення конкретного виду продукції. Отже, при виконанні замовлення на всіх виробничих процесах складається чотири змінні виробничі звіти: відділу комп'ютерної розробки; відділу монтажу; друкарського цеху; брошурувально-палітурного цеху. Кожен із виробничих підрозділів повинен мати власну серію номерів звітів для здійснення оперативного обліку та контролю.

За результатами досліджень, нами сформовані документальні носії витрат, об'єкти та склад витрат кожного центру відповідальності на поліграфічних підприємствах (табл. 1).

використовувати сигнальні первинні документи. При цьому рапорт про наявні відхилення необхідно оформляти на рівнях начальника виробничої дільниці й завідувача складу.

Для обліку відхилень витрат обґрунтовано доцільність використання взаємопов'язаних субрахунків бухгалтерського обліку третього та четвертого порядків, які забезпечують організацію багаторівневого аналітичного обліку та збору інформації за центрами витрат. З цією метою запропоновано доповнити робочий план рахунків взаємопов'язаними субрахунками з обліку відхилень витрат із необхідною деталізацією.

Враховуючи динамічний характер виробничої структури та господарських процесів поліграфічних підприємств, центри відповідальності можуть формуватися на певний період із зривним ступенем деталізації, залежно від інформаційних потреб керівництва підприємства про витрати як об'єкт управління.

Визначено, що облік витрат за центрами відповідальності поліграфічного підприємства забезпечується системою внутрішніх звітів, структура та показники яких зумовлені потребами оперативного чи тактичного рівнів управління витратами.

Відображення руху витрат на виробництво в кожному структурному виробничому підрозділі оформляються у змінні виробничі звіти, в яких відображаються витрати за основними технологічними процесами з виготовлення конкретного виду продукції.

У першому розділі звіту "Виробнича програма" формується вихідна інформація про виконання виробничого завдання структурним підрозділом, а саме: потреба в основних і допоміжних матеріалах,

Таблиця 1

Аналітичний облік витрат за центрами витрат

Центр витрат	Носій витрат	Об'єкт витрат	Об'єкт калькулювання	Склад витрат
Відділу комп'ютерної розробки (ЦВ № 1)	Витрачений час на розробку макету, допоміжні матеріали	ЦВ № 1	Комп'ютерний макет	$V_1 = VX + ПВ + ЗВ$
Відділу монтажу (ЦВ № 2)	Офсетні пластини, проявник, час виконання роботи	ЦВ № 2	Проявлені офсетні пластини	$V_2 = V_1 + ПВ + ЗВ$
Друкарський цех (ЦВ № 3)	Папір, картон, фарба друкарська, час виконання роботи	ЦВ № 3	Надруковані аркуші	$V_3 = V_2 + ПВ + ЗВ$
Брошурувально-палітурний цех (ЦВ № 4)	Сировина для виробництва різних видів копченостей	ЦВ № 4	Профальцьована, прошита поліграфічна продукція	$V_4 = V_2 + ПВ + ЗВ$

Примітка. V_1, V_2, V_3, V_4 – загальна сума витрат відповідного центру витрат;

VX – витрачений час на виконання роботи;

$ПВ$ – прямі поліграфічні матеріали;

$ЗВ$ – загальновиробничі витрати;

$ЦВ$ – центр витрат.

Для зручності використання документів при автоматизованому способі обробки інформації передбачено застосування принципу кодифікації відповідних первинних документів. У випадку перевищення встановленого ліміту вважаємо доцільним

фактичний вихід готової продукції у співставленні з нормами та відображення виявлених відхилень від встановлених завдань, параметрів технологічного процесу.

У другому розділі “Готова продукція та напів-фабрикати” відображається рух готової продукції, виготовленої за зміну.

Третій розділ виробничих звітів містить інформацію про рух сировини і матеріалів у виробництві за нормативним методом обліку витрат. Він є найважливішим для прийняття управлінських рішень. У цьому розділі відображають залишки матеріалів на початок зміни, надходження та використання їх за зміну. Рух матеріалів відображають за кожним замовленням, за нормою, фактично та за відхиленнями й винуватцями.

Четвертий розділ (та п'ятий для друкарського цеху) передбачено для формування інформації про заробітну плату працівників структурного підрозділу, яка є елементом прямих витрат.

Отже, ведення обліку витрат за об'єктами калькулювання дасть можливість відобразити весь комплекс операцій на виготовлення поліграфічної продукції і тим самим сприятиме формуванню необхідної для управління інформації.

Така структура документа забезпечує інформаційну підтримку прийняття рішень на всіх рівнях управління витратами.

Практика поліграфічних підприємств свідчить, що методика групування та розподілу комплексних витрат має принципові недоліки, оскільки не забезпечує формування достовірної інформації на рахунках і спотворює собівартість окремих видів поліграфічної продукції. Для усунення виявлених проблем удосконалено номенклатуру загальнопромислових та адміністративних витрат, обґрунтовано принцип вибору баз розподілу груп комплексних накладних витрат, які більш тісно корелюють із фактичними витратами.

Вважаємо доцільним здійснювати розподіл комплексних витрат у три етапи: між центрами відповідальності, між центрами витрат кожного центру відповідальності, між видами продукції окремого центру витрат за встановленими базами розподілу, який повною мірою враховує причинно-наслідкові зв'язки між системоутворюючими елементами собівартості поліграфічної продукції.

Нами запропоновано загальну формулу для визначення сумарних прямих витрат як за замовленнями, так і в цілому по підприємству:

$$S_j = F_j + C_j \cdot (1 + R) + O_j \text{ при } j = [1; m], \quad (1)$$

де S_j – сумарні прямі витрати за j -тим замовленням та за всіма технологічними процесами при $i = [1; n]$;

F_j – сума витрат матеріалів за j -тим замовленням при виконанні n -них технологічних операцій при $i = [1; n]$;

O_j – сума витрат електроенергії за j -тим замовленням при виконанні n -них технологічних операцій при $i = [1; n]$.

Запропонована модель обліку прямих витрат є ефективною при використанні трьохрівневої структури АРМ бухгалтера, найбільш раціональної форми автоматизації облікового процесу на промислових підприємствах.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. За результатами вивчення облікової практики поліграфічних підприємств доведено необхідність поєднання нормативного методу з обліком витрат за центрами відповідальності підприємства.

Запропоновано здійснювати облік відхилень витрат та їх причин на взаємопов'язаних субрахунках бухгалтерського обліку третього та четвертого порядків. З метою надання вичерпної, різнобічної та достовірної інформації про витрати розроблено структуру внутрішньої звітності про витрати поліграфічного підприємства, з урахуванням інформаційних потреб користувачів різних ієрархічних рівнів контролю.

З огляду на організаційно-технологічні особливості поліграфічних підприємств запропоновано розподіл комплексних витрат, допоміжних і обслуговуючих виробництв здійснювати в три етапи (перший – розподіл між центрами відповідальності, другий – розподіл між центрами витрат кожного центру відповідальності, третій – розподіл між видами продукції центру витрат за встановленими базами розподілу), що повною мірою відображає тісний причинно-наслідковий зв'язок із формуванням собівартості поліграфічної продукції.

ЛІТЕРАТУРА

1. Временная инструкция по планированию учета и калькулированию себестоимости продукции на полиграфических предприятиях. Утверждена комитетом Совета Министров СССР по делам издательств, полиграфии и книжной торговли. – М. : Книга, 1973. – 147 с.

2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF03270.html.

3. Про затвердження типових форм первинного обліку: наказ Міністерства фінансів України від 21.06.1996 р. № 193 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF03270.html.

REFERENCES

1. *Vremennaja instrukcija po planirovaniju ucheta i kal'kulirovaniju sebestoimosti produkcii na poligraficheskikh predprijatijah. Utverzhdena komitetom Soveta Ministrov SSSR po delam izdatel'stv, poligrafii i knishnoj trgovle* (1973), Kniga, M., 147 s.

2. *Polozhennia pro dokumental'ne zabezpechennia zapysiv u bukhhalters'komu obliku: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.05.1995 r. № 88*, available at: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF03270.html.

3. *Pro zatverdzhennia typovykh form pervynnoho obliku: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 21.06.1996 r. № 193*, available at: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/MF03270.html.