УДК 657.1:658:4

І. Стецiв

ІСНУЮЧА МЕТОДИКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ПРИВАТНИХ ВИЩИХ НАВЧАЛЬНИХ ЗАКЛАДІВ ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЇЇ РЕФОРМУВАННЯ ДЛЯ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ СОБІВАРТІСТЮ НАВЧАННЯ

Досліджено наукові підходи до трактування об'єкта обліку витрат, місць виникнення витрат. Сформульовано параметри відповідності методики аналітичного обліку потребам управління. Запропоновано відповідну методику аналітичного обліку витрат приватних вищих навчальних закладів (далі – ВНЗ).

Ключові слова: облік витрат, об'єкт обліку витрат, місце виникнення витрат, калькулювання, директ-костинг, позамовний метод, методика аналітичного обліку.

Механізм функціонування будь-якого суб'єкта господарювання визначається, насамперед, системою управління витратами. Ефективність управління витратами забезпечується наявністю необхідної інформаційної бази, сформованої за потребами управління. Аналітичний облік витрат повинен забезпечити процес управління витратами такою інформацією. Вищенаведене стосується різних галузей народного господарства, зокрема діяльності ВНЗ недержавного сектора економіки. Аналітичний облік приватних ВНЗ на сучасному етапі їх розвитку є недосконалим і потребує змін. Зокрема, йдеться про удосконалення методики аналітичного обліку витрат та формування собівартості навчання.

Огляд доступних нам джерел та літератури свідчить про те, що питаннями обліку витрат загалом займались такі вчені, як П. Атамас, М. Базась, Ф. Бутинець, С. Голов, О. Лишиненко, Л. Нападовська, Г. Партин, М. Пушкар. Щодо специфіки методології обліку витрат ВНЗ недержавного сектора економіки, то доцільно відзначити наукові роботи таких авторів, як Н. Вацик, Т. Кондрашової, К. Полозюк, С. Сисюк, Ю. Цалько. Праці вищезгаданих авторів демонструють неоднозначність підходів до загальнотеоретичних питань щодо обліку витрат. Окрім того, відкритими залишаються питання формування облікової політики приватних ВНЗ, облік і розподіл накладних витрат, приватних ВНЗ, організація чіткої методики обліку витрат відповідної потребам управління.

Зупинимось на визначенні поняття об'єкта обліку витрат, який у спеціальній літературі визначається по-різному. Об'єкт обліку витрат –це, на думку одних автори виріб, організаційний підрозділ, вид виробництва, цикл, стадія, агрегат, інша форма діяльності або програма, проект, задача тощо, для яких організаційно відокремлений облік витрат [1], або сегмент діяльності підприємства, який потребує вимірювання пов'язаних із ним витрат (виріб, послуга, проект, замовлення, підрозділ, певний вид діяльності тощо) [2]. Проте у визначеннях цих вчених змішуються поняття об'єкта обліку витрат та об'єкта калькулювання. Інші вчені вважають, що об'єктом обліку витрат є витрати на виробництво, що групуються за різними ознаками з метою визначення собівартості продукції [3, 4], або сукупність витрат, згрупованих для вирішення завдань управління собівартістю [5]. І. Басманов об'єктом обліку називає групування витрат на виробництво для калькулювання собівартості видів продукції, контролю використання

 © І. Стецiв, 2012

ресурсів за цільовим призначенням, організації внутрішньозаводського господарського розрахунку [6]. На нашу думку, в поданих вище в даних визначеннях об'єкт обліку витрат сформульований не зовсім точно, оскільки поняття об'єкта підмінюється методом обліку калькулювання.

Звідси бере початок інша наукова дискусія: про співвідношення поняття обліку затрат і калькулювання собівартості. Одні вчені вважають, що калькуляція є основною ціллю обліку витрат, а бухгалтерський облік повинен пристосуватись до системи калькуляції, інші вказують, що облік витрат визначає систему калькуляції [7]. Ф. Бутинець наголошує, що передумовою калькулювання є облік витрат, який є первинним щодо калькулювання [8].

На нашу думку, вказані категорії є взаємозалежні та взаємодоповнюючі. Проте, обираючи методику аналітичного обліку, керівник повинен усвідомлювати, що аналітичний облік витрат не має бути самоціллю, оскільки його виникнення зумовлене потребами управління в згрупованості облікової інформації відповідно до цілей управління, основною з яких є контроль та регулювання собівартості. У різних галузях діяльності об'єкти обліку можуть формуватися за різними параметрами, тому аналітичний облік витрат повинен здійснюватись відповідно до обраної системи калькулювання. Отже, обрана система калькулювання зумовлює вибір параметрів, за якими буде формуватись інформація в аналітичному обліку.

Відповідно до чинного законодавства, аналітичний облік витрат суб'єктів господарювання організовується відповідно до галузевих методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, проте недержавний сектор освіти – галузь відносно молода, на сьогодні не існує відповідних методичних рекомендацій, тому розробка обґрунтованої методики аналітичного обліку допоможе у вирішенні зазначеного питання.

У наукових працях вчених методика здійснення аналітичного обліку витрат ґрунтується на необхідності ведення аналітичного обліку за місцями виникнення витрат [9 – 11]. Місцем виникнення витрат називають сегмент діяльності підприємства, в якому виникають витрати (робочі місця, ділянки, цехи, відділи) [12], або структурні підрозділи, в яких відбувається споживання ресурсів у виробничих, збутових, адміністративних та інших цілях, пов'язаних із оборотом коштів підприємства [13], чи структурні підрозділи підприємства, за якими організовується планування, нормування і облік витрат виробництва для контролю та управління витратами виробничих ресурсів та поглибленого господарського розрахунку, що характеризуються наявністю стійкого трудового колективу [14]. Проте вважаємо, що ведення аналітичного обліку приватних ВНЗ лише за місцями виникнення витрат не зможе повністю задовольнити потреби управління. Для ілюстрації підґрунтя проблеми, що заважає веденню відповідного аналітичного обліку, на рис. 1 відобразимо частину типової організаційної структури наступним чином.

Типовими місцями виникнення витрат у діяльності ВНЗ є деканат, кафедра, бібліотека, бухгалтерія, їдальня, господарський відділ, приймальна комісія тощо, а об'єктом калькулювання – спеціальність. Оскільки основна складова собівартості освітньої послуги – це витрати на заробітну плату професорсько-викладацького складу, розглянемо місця виникнення таких витрат та їх взаємозв'язок із об'єктами калькулювання. Кожен викладач, відповідно до штатного розпису ВНЗ, закріплюється за певно кафедрою, яка, враховуючи з вищенаведене, є місцем виникнення витрат на оплату праці професорсько-викладацького складу.

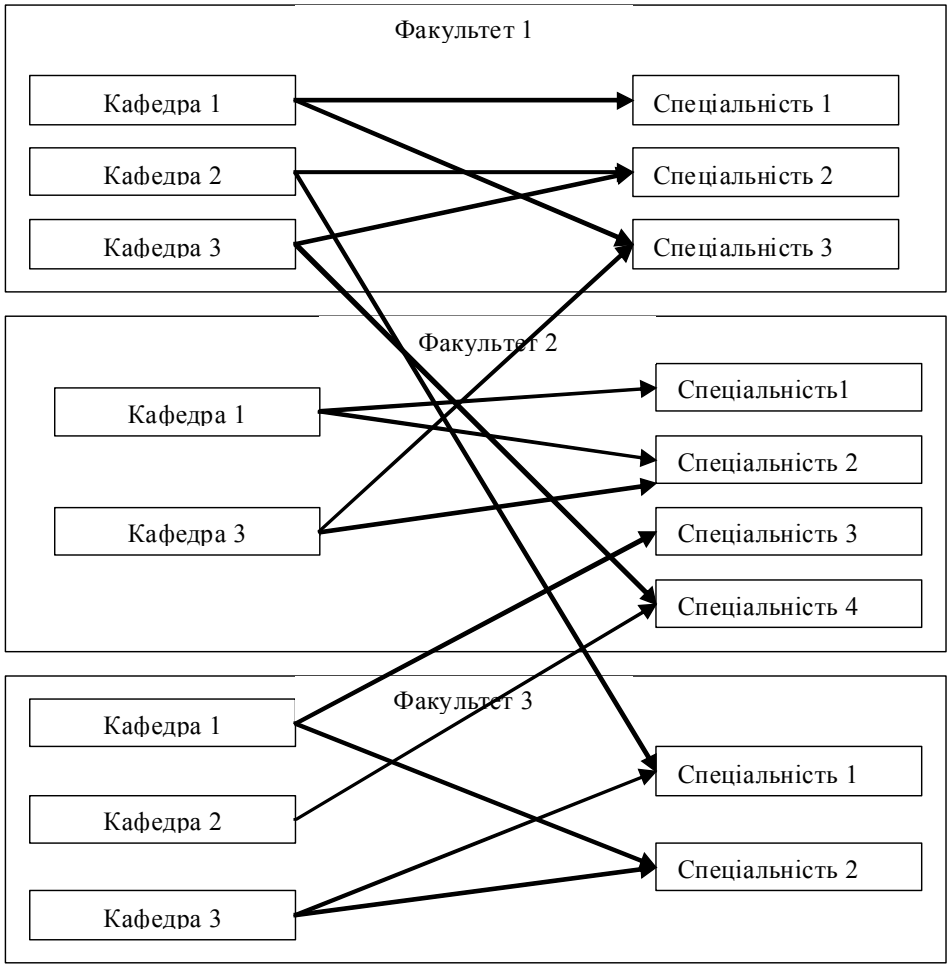

Рис. 1. Взаємозв'язки місць виникнення витрат та об'єктів калькулювання в аналітичному обліку витрат приватних ВНЗ

Як бачимо, взаємозв'язки між вказаним місцем виникнення витрат та об'єктами калькулювання є перехресними, що не дає можливості чіткого розмежування між ними.

Це заважає віднесенню витрат, що виникли на певних місцях (кафедрах), до конкретного об'єкта калькулювання (спеціальності) в межах одного структурного підрозділу (факультету) і створює перешкоди на шляху до формування собівартості. Тому організація аналітичного обліку потребує впровадження такої методики, при якій у будь-який момент можна оцінити величину витрат на конкретному об'єкті калькулювання, здійснювати контроль можливих перевитрат, порівнюючи їх із плановими, визначати доцільність виникнення перевитрат на конкретному об'єкті калькулювання, моделювати можливу поведінку витрат на основі отриманої на певну дату інформації аналітичного обліку.

Дослідження практичної діяльності ВНЗ недержавного сектора економіки виявили відсутність такої методики, натомість вказали на недосконаліть організування аналітичного обліку витрат, наслідком якого є так званий "котловий" облік витрат діяльності з наступним умовним розподілом витрат та визначенням усередненого показника собівартості навчання.

Огляд доступних нам літературних джерел та літератури засвідчив, що науковці наголошують на важливості правильного вибору методики обліку витрат у ВНЗ, проте методи обліку, запропоновані вченими, не враховують специфіки діяльності приватних ВНЗ або їх використання є економічно недоцільними у цій галузі. Зокрема, Т. Кондрашовою, для обліку витрат ВНЗ державної форми власності запропоновано використання системи обліку витрат "директ-костинг", яка б враховувала неповну, обмежену собівартість [15]. Недоліком застосування цієї системи для обліку витрат ВНЗ недержавного сектора економіки є неможливість визначення повної собівартості навчання, оскільки при цьому методі собівартість планується і розраховується тільки у частині змінних витрат. Окрім того, відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, метод "директ-костинг" не використовується для складання зовнішньої звітності, що на нашу думку, є необхідним для дотримання засад прозорості відображення інформації про здійснення господарської діяльності. Деякі автори вважають за необхідне ведення обліку за об'єктами витрат, при цьому вказують, що об'єктом витрат є структурні підрозділи ВНЗ [16]. Ми вважаємо, що ведення обліку в такому розрізі не задовольнить потреби управління в інформаційному забезпеченні. Інші автори для обліку витрат ВНЗ недержавного сектора економіки рекомендують використовувати позамовний метод обліку витрат [17, 18]. При використанні позамовного методу замовлення здійснюється на кожного студента, а шифр замовлення співпадає з номером залікової книжки. Позамовний метод передбачає заповнення великої кількості первинних документів відповідно до шифрів замовлення та створення картки обліку витрат для кожного замовлення, в якій, в міру виконання замовлення, накопичується інформація про витрати, отримана з первинних документів. Окрім того, до виконання замовлення всі витрати, що належать до нього, обліковуються як незавершене виробництво. Це потребує щомісячного виявлення вартості незавершеного виробництва, що є складним та громіздким процесом. На нашу думку, використання позамовного методу обліку витрат є недоцільним через високу трудоємність, складність виявлення можливих помилок та здійснення контролю.

Проаналізувавши наукові думки щодо зазначеного питання, можемо констатувати, що на сьогодні не існує обґрунтованої методики обліку витрат ВНЗ недержавного сектора економіки, яка б відповідала потребам управління. Вищенаведене обґрунтовує необхідність розробки такої методики аналітичного обліку витрат, що насамперед спростить процес калькулювання, не потребуватиме великої трудомісткості, не обтяжуватиме облік громіздкими первинними документами та регістрами бухгалтерського обліку, не ускладнюватиме первинний та поточний облік, сприятиме відображенню достовірної інформації про собівартість у підсумковій звітності та здійсненні оперативного контролю обліку витрат.

Мета статті – розробка обґрунтованої методики аналітичного обліку витрат ВНЗ недержавного сектора економіки.

Відповідно до ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства, розробляє

систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [19]. Тобто аналітичний облік витрат можна вести у будь-якій деталізації відповідно до потреб управління конкретного підприємства на розсуд керівника. Проте первинні документи повинні містити повний обсяг інформації, необхідної для подальшого ведення аналітичного обліку витрат.

На нашу думку, методика аналітичного обліку витрат повинна складатися з таких етапів:

1) здійснення первинного обліку відповідно до обраної системи калькулювання;

2) ведення аналітичних рахунків, необхідних для накопичення інформації про витрати та їх подальшого групування у розрізі об'єктів калькулювання;

3) відображення згрупованих даних про витрати на бухгалтерських рахунках.

Використання запропонованої методики базується на інтегрованому принципі обліку, при якому рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків, і потребує розробки відповідних первинних документів та регістрів аналітичного обліку.

Вивчення методичних документів та дослідження складу витрат у практиці діяльності навчальних закладів показує, що найвагомішою статтею витрат є заробітна плата. На нашу думку упорядкування формування інформації за нею є основою для створення комплексних облікових даних, необхідних для калькулювання і планування витрат у структурованому вигляді.

Перший етап, запровадження чіткого первинного обліку, який би мав відповідні потребам управління параметри, базується на впровадженні розробленого і запропонованого нами раніше листка виконання педагогічного навантаження, який складається протягом місяця кожним викладачем і є основою для складання табелю відпрацьованого часу і нарахування заробітної плати [20].

Запропонована форма первинного обліку дасть змогу формувати достовірну інформацію про розмір заробітної плати за необхідними розрізами, слугуватиме основою для розподілу загальних витрат закладу, калькулювання собівартості послуг.

Реалізація другого етапу потребує введення додаткових аналітичних рахунків, необхідних для накопичення інформації про витрати та їх подальшого групування у розрізі об'єктів калькулювання. Таким аналітичним рахунком, на нашу думку, мають бути відповідні картки аналітичного обліку, які базуються на матричній моделі обліку та розподілу витрат. Кожна картка аналітичного обліку відповідає певному рахунку фінансового обліку. Інформація у картці аналітичного обліку формується на основі даних, відображених у листку виконання педагогічного навантаження та відомості нарахування зарплати. Вертикаль картки демонструє прямі витрати за місцями їх виникнення, а горизонталь – об'єкти калькулювання, до яких вони належать. Важливо відзначити, що картка аналітичного обліку для прикладу витрат на зарплату, є зв'язковою ланкою між відповідно рахунком 661 "Розрахунки за заробітною платою" та рахунком 23 "Виробництво", на якому формується виробнича собівартість.

На третьому етапі на рахунках фінансового обліку відбувається формування виробничої, загальновиробничої та повної собівартості навчання у розрізі спеціальностей на базі інформації, отриманої у процесі реалізації попередніх етапів.

Висновки

У результаті проведеного дослідження ми зробили такі висновки:

– аналітичний облік приватних ВНЗ на сучасному етапі їх розвитку є недосконалим і потребує змін;

– методи обліку, запропоновані вченими, не враховують специфіки діяльності приватних ВНЗ або їх використання є економічно недоцільними у цій галузі;

– запропонована нами методика аналітичного обліку витрат спростить процес калькулювання, не потребуватиме великої трудомісткості, не обтяжуватиме облік громіздкими первинними документами та регістрами бухгалтерського обліку, не ускладнюватиме первинний та поточний облік, сприятиме відображенню достовірної інформації про собівартість у підсумковій звітності та здійснені оперативного контролю обліку витрат;

– використання запропонованої нами методики аналітичного обліку витрат дасть змогу оцінити величину витрат на конкретному об'єкті калькулювання, здійснювати контроль можливих перевитрат, порівнюючи їх із плановими, визначати доцільність виникнення перевитрат на конкретному об'єкті калькулювання, моделювати можливу поведінку витрат на основі отриманої на певну дату інформації аналітичного обліку.

Література

1. Атамас П. Й. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / Атамас П. Й. — 2-ге вид. — К. : Центр учб. літератури, 2009. — С. 38.

2. Базась М. Ф. Основи бухгалтерського, фінансового, та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [Текст] : навч. посіб. для студ. ВНЗ / М. Ф. Базась, М. М. Матюха. — К. : МАУП, 2006. — С. 92 : іл. — Бібліогр. : С. 178, 179.

3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. заклад / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. В. Канурна [та ін.] ; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир : ПП "Рута", 2005. — С. 180.

4. Быкадоров Н. А. Нормативный метод учета и калькулирования продукции [Текст] / Быкадоров Н. А. — М. : Финансы, 1974. — С. 11.

5. Бухгалтерский учет [Текст] : учебник / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич, А. Н. Кашаэв [и др.] ; под ред. П. С. Безруких. — М. : Финансы и статистика, 1982. — С. 238.

6. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции [Текст] / И. А. Басманов ; под ред. проф. В. А. Новака. — М. : Финансы, 1970. — С. 41.

7. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета [Текст] / Соколов Я. В. — М. : Финансы и статистика, 1985. — С. 314—316.

8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік… — С. 179.

9. Палий В. Ф. Основы калькулирования [Текст] / Палий В. Ф. — М. : Финансы и статистика, 1987. — С. 94 : ил.

10. Економіка підприємства [Текст] / за ред. д-ра економічних наук проф. Є. М. Палиги. — Львів : Укр. акад. друкарства, 2010. — С. 447.

11. Безруких П. С. Учет затрат и калькулирование в промышленности (вопросы теории, методологии и организации) [Текст] / П. С. Безруких, А. Н. Канашев, И. П. Комисарова. — М. : Финансы и статистика, 1989. — С. 91.

12. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік… — С. 42.

13. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку [Текст] : навч. посіб. / Кундря-Висоцька О. П. — К. : Алерта, 2007. — С. 158.

14. Палий В. Ф. Основы калькулирования... — С. 101.

15. Кондрашова Т. Директ-костинг у системі управлінського обліку й аналізу вищих навчальних закладів державної форми власності / Т. Кондрашова // Схід [Текст]. — 2006. — № 5 (77). — С. 11—15.

16. Бухгалтерський облік у бюджетних установах [Текст] : підручник / за заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. — К. : КНЕУ, 2003. — 483 с.

17. Цалько Ю. М. До питання про управління витратами та визначення собівартості освітніх послуг вищих навчальних закладів приватної форми власності [Електронний ресурс] / Цалько Ю. М. — Режим доступу : Http://www.ekonomy.nayka.com.ua/index.php.?nomer_data=10&year=data_2011.

18. Полозюк К. О. Організація управлінського обліку в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Полозюк К. О., Лукашова І. О. Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. — Режим доступу : http://www/rusnauka.com/14_NPRT_2010/economics/66896.doc.htm.

19.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України // Курс реформ – облік 2000 [Текст]. — К. : Баланс-Клуб, 2000. — С. 149.

20. Стецiв І. С. Інформаційна база планування собівартості навчання в учбових закладах недержавного сектора економіки / І. С. Стецiв // Науковий вісник [Текст]. — Вип. 17.4 — Львів : Укр. НЛТУ, 2007. — С. 289—292.

I. Stetsiv

EXISTING METHODS OF ANALYTICAL COST ACCOUNTING OF PRIVATE HIGHER EDUCATIONAL ESTABLISHMENTS AND THE NECESSITY OF ITS REFORMING FOR EFFECTIVE MANAGEMENT OF COST STUDY

The scientific approaches to the treatment facility cost accounting, cost centers are explored. The matching options techniques of analytical accounting needs of management are formulated. The appropriate analytical method of cost accounting of private higher educational establishments is offered.

Key words: cost accounting, project cost accounting, cost centers costing, direct costing, extra linguistic method, the method of analytical calculation.