

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна
ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний
аграрно-економічний університет



Переглянути у форматі pdf

М. М. Матюха, А. І. Ткачова

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

№ 11, 2015 [Назад](#) [Головна](#)

УДК: 657.471.1:658

*М. М. Матюха,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Київського національного університету технологій та дизайну, м. Київ
А. І. Ткачова,
магістр, Київського національного університету технологій та дизайну, м. Київ*

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*М. Matyukha,
c. e. s., assistant professor Kiev National University of Technology and Design, Kiev
A. Tkachova
master, Kiev National University of Technology and Design, Kiev*

WAYS TO IMPROVE ACCOUNTING CALCULATIONS COSTS OF THE COMPANY

У статті проведений загальний огляд сучасного стану обліку витрат діяльності підприємства, визначені переваги та недоліки нинішнього стану і запропоновані напрямки розвитку переваг із метою його вдосконалення.

In the article the overview of the current state of cost accounting of the company, identified the advantages and disadvantages of the current state and direction of the proposed benefits in order to improve it.

Ключові слова: облік витрат, теорії витрат, систематизація витрат, групування витрат за економічними елементами.

Keywords: cost accounting, theory of costs, ordering costs, costs for economic grouping elements.

Постановка проблеми. Основною проблемою обліку витрат підприємства в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування й тінювого сегмента української економіки. До загальних проблем вітчизняного обліку можна віднести такі: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі тощо.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значна кількість вітчизняних і зарубіжних наукових праць присвячена вивченню питань бухгалтерського обліку витрат. Серед науковців, які досліджували зазначені питання, слід відмітити П.С. Безрукіх, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєва, Р.Я. Вейцмана, М.Д. Врублевського, І.О. Гавриленко, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Л.М. Кіндрацьку, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, Є.В. Мниха, Л.В. Нападівську, О.Е. Ніколаєву, О.В. Олійник, В.Ф. Паляя, В.П. Пантелєєва, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Р.О. Савченка, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука, В.Г. Швеця, М.Я. Штеймана, А.Д. Шеремета.

У працях названих вчених розглянуто і вирішено загальнотеоретичні й методичні питання управлінської орієнтації бухгалтерського обліку та контролю відповідно до специфіки різних галузей промисловості. У цих дослідженнях, як правило, недостатньо висвітлюються інтереси виробничого обліку, що обумовлений природноекономічними, агротехнічними та організаційно- управлінськими особливостями виробництва даної галузі. Як зазначає, проф. Ф.Ф. Бутинець: "сьогодні питання обліку та контролю витрат з метою зниження собівартості продукції знаходяться поза увагою керівників підприємства та бухгалтерів. Забезпечити рентабельність роботи підприємства у першу чергу прагнуть за рахунок високих відпускних цін, а не за рахунок економії витрат виробничих ресурсів. Однак це ненадійний і безперспективний спосіб вирішення проблем виживання підприємства" [1, с. 308]

Облік витрат підприємства постійно розвивається й поліпшується у зв'язку із удосконаленням комп'ютерної техніки і комунікаційного середовища, методології й організації бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела про витрати підприємства.

Постановка завдання полягає у розкритті проблем обліку витрат та з'ясування доцільності та ефективності розподілення витрат за різними видами діяльності, а саме: операційною, інвестиційною та фінансовою.

Викладення основного матеріалу. Сучасні умови господарювання вимагають від підприємств гнучкої політики діяльності та швидкого реагування на будь-які її зміни. Одним з важливих питань ефективного управління підприємства є система обліку й контролю витрат. Величина витрат представляє собою головний резерв підвищення прибутку підприємства. В залежності від системи обліку й калькулювання, витрати можуть мати доцільний характер та навпаки. Тому, питання удосконалення обліку й контролю витрат не зменшує своєї актуальності. Витрати є зменшення економічної вигоди у звітному періоді у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що зумовлює зменшення власного капіталу підприємства (за винятком розподілу капіталу між учасниками (акціонерами) чи його вилучення) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються в обліку, коли існує ймовірність зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних із зменшенням активів або зі збільшенням зобов'язань, що може бути вірогідно визначено. Витрати визнаються з урахуванням принципу відповідності. Вони включаються до Звіту про фінансові результати у періоді, в якому був визнаний дохід, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Нормами П(с)БО 16 суворо регламентуються умови визнання витрат підприємства, що відображені на рис. 1.

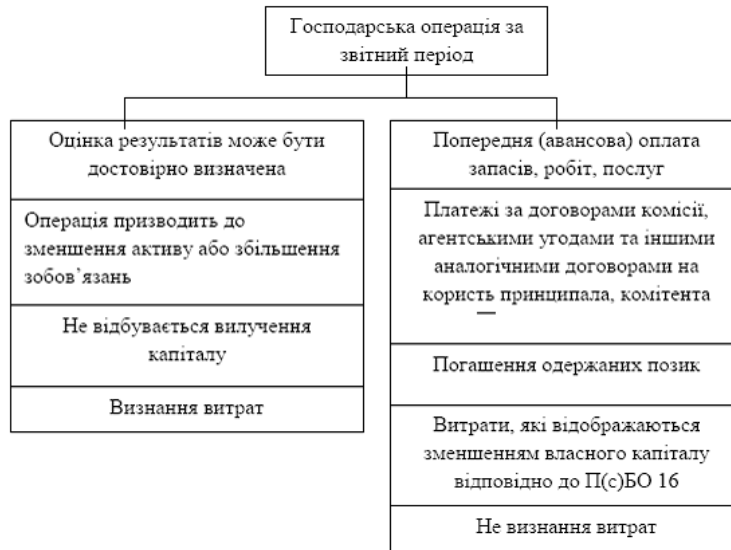


Рис. 1. Визнання витрат відповідно до П(с)БО 16

Згідно п. 5-8 П(С)БО 16 [7] витрати визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).
2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів.
3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства.
4. Можлива достовірна оцінка суми витрат

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління (табл. 1) [7].

Таблиця 1. Класифікація витрат

Ознаки класифікації	Групи витрат
По відношенню до виробничого процесу	основні витрати накладні витрати
По відношенню до обсягів виробництва	умовно-постійні витрати умовно-змінні витрати
За єдністю складу	одноелементні витрати комплексні витрати
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	прямі витрати непрямі витрати
За доцільністю	продуктивні витрати непродуктивні витрати
За календарним періодом	поточні витрати одноразові витрати
За видами витрат	витрати за економічними елементами витрати за статтями калькуляції
За видами діяльності	витрати операційної фінансової інвестиційної діяльності

Бухгалтерський облік в умовах динамічних змін економічних відносин потребує перегляду багатьох категорій в тому числі і витрат. Особливої актуальності набуває необхідність поділу витрат за видами діяльності. За цією ознакою прийнято розрізняти витрати на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність підприємства. Принципи побудови їх обліку свідчать про те, що певні проблеми залишилися актуальними і вимагають більш глибокого подальшого дослідження. Важливим завданням бухгалтерського обліку на сучасному етапі є більш раціональне його реформування з метою приведення у відповідність з вимогами ринкової економіки, міжнародних стандартів і управління.

Згідно з Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності":

- звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. Прикладами звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції, виконання робіт, надання послуг, реалізація оборотних активів. У свою чергу, звичайна діяльність включає в себе операційну та іншу діяльність.

- операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

- інвестиційною діяльністю вважається придбання і реалізація активів, що амортизуються, а також короткострокових фінансових інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність охоплює операції, які призводять до зміни розміру і складу власного капіталу та позик підприємства (залучення позикових коштів, сплата відсотків по них, а також одержані відсотки, дивіденди).

Проте існують деякі суперечності щодо віднесення витрат по рахунках за видами діяльності. Перш за все потрібно приділити увагу звичайній діяльності підприємства. Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій у складі рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» є такі субрахунки як 941 «Втрати на дослідження та розробки» та 944 «Сумнівні та безнадійні борги», які є досить сумнівними в результаті проведення не безпосередньо самої операційної діяльності, а за операціями. Не зовсім зрозумілим є формування резерву сумнівних боргів, що виникають у результаті реалізації підприємством готової продукції по рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Очевидно, що створення такого резерву може бути спричинене також за результатами реалізації фінансових інвестицій, собівартість яких при реалізації відображають на рахунку 97 «Інші витрати». Тому доцільним є включення рахунку «Сумнівні та безнадійні борги» окремим субрахунком до рахунку 95 «Фінансові витрати» (нового субрахунку 952 «Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності»), не виключаючи його з рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Тобто, в рахунок 95 «Фінансові витрати» включити новий субрахунок 952 «Сумнівні та безнадійні борги від фінансової діяльності», а зазначений Планом рахунків бухгалтерського обліку 952 «Інші фінансові витрати» перенести на субрахунок 953, що буде логічним, виходячи з методики обліку витрат діяльності підприємства.

Також, хотілося б відзначити, що створення нематеріального активу власними силами є процесом капітального інвестування, і не пов'язано безпосередньо з основною чи операційною діяльністю. Даний процес пов'язаний з діяльністю, що забезпечує її виконання, тобто інвестиційною.

Оскільки субрахунок 941 „Витрати на дослідження і розробки” є не стільки операційними витратами, а витратами інвестиційної діяльності, то було б доцільним перенести даний субрахунок на рахунок 971, а сам рахунок 971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій” перейменувати на „Інші інвестиційні витрати”, оскільки для обліку інвестицій вже існує рахунок 96.

Також, за доцільним є віднести собівартість реалізованих основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів на субрахунок 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” і перейменувати його на “Собівартість реалізованих основних засобів та виробничих запасів”.

Окрім проблем обліку витрат за видами економічної діяльності існує також проблема, яка пов'язана із тим, що підприємства приховують частину своїх витрат, яку не відображають у системі обліку. Це пояснюється тим, що великий відсоток цих витрат належить до витрат на оплату праці. Тому недивно, що в науковому обігу з'явився термін “тіньова зарплата”.

Основною проблемою обліку витрат підприємства в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування. На даний момент рівень не відображення витрат (за даними програми діяльності Кабінету Міністрів України) в країні коливається від 10 до 50%. Найбільша частина витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці. Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості не облікованої реалізованої продукції. Основними причинами цього є значні відсотки відрахувань до соціальних фондів оплати праці, відсутність дієвої нормативно-правової бази, низький рівень контролю [5, с.30]. Для вирішення даної проблеми необхідне насамперед удосконалення та створення дієвої нормативно-правової бази та посилення контролю з боку контролюючих органів.

Однією з основних проблем для управління підприємством є також забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Якщо інформація щодо витрат, яка повинна слугувати для прийняття управлінських рішень є несвоєчасною, недостовірною або відсутньою, це спричиняє виникнення проблем, як внутрішнім так і зовнішнім її користувачам. Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства є сьогоднім і вкрай необхідною для вітчизняних підприємств. Про це свідчать статистичні дані: матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Внаслідок цього попри всі інші чинники в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається або використовується на виробництво тіншової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не сплачує податків, зборів та інших платежів. Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів сприятиме ефективному контролю витрат, а також розвитку галузевих й відомчих норм та нормативів, які на сьогодні є застарілими або відсутніми взагалі. Важливою проблемою організації обліку витрат підприємства є встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необгрунтованих витрат підприємства. Нині комп'ютерна й організаційна техніка є в абсолютній більшості діючих вітчизняних підприємств. Кожному підприємству доцільно на початку року провести оцінку власних потреб і фінансово-кредитних можливостей щодо придбання або оренди комп'ютерної, організаційної техніки або відмовитися від неї, віддавши перевагу у веденні обліку залученому на договірній основі приватному професійному бухгалтеру спеціалізованій приватній фірмі за гідну оплату виконаних ним обліково-звітних робіт [3, с.10]. Тому для забезпечення достатньої аналітичності інформації її необхідно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, достовірності, дохідливості й доречності. Не згрупована, належним чином не відображена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занижити або завищити деякі витрати тощо.

Нині переважна більшість вітчизняних підприємств відображає власні витрати неповністю. Найбільший відсоток витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці, тому не має нічого дивного, що в науковому обігу з'явився термін «тіньова зарплата». Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості необлікованої реалізованої продукції (робіт, послуг). Основні причини «тіньової зарплати» і «тіньових доходів»:

- «вульгаризація» ПДВ і значний відсоток відрахувань від фонду оплати праці до соціальних фондів, що посилює «податковий тягар» на підприємства і не дає їм нормально розвиватися;
- високий рівень корупції в державних і місцевих органах влади, що передбачає систему хабарів, які опосередковано впливають як на фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), так і на справедливий ціну продажу;
- відсутність дієвих нормативно-правових актів України, які б жорстко обмежували надмірне збагачення певних фізичних осіб (у тому числі за рахунок витрат, віднесених на юридичних осіб);
- низька ефективність чинних форм, видів, типів систем і механізмів економічного контролю в Україні, що призводить до порушення таких специфічних принципів контролю, як всебічність і всеосяжність, системність і безперервність, дієвість, відкритість (гласність) інформації про результати ревізії.

Наступною є проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Інформація потрібна індивідуальному споживачу в певну мить для вирішення конкретного управлінського завдання. Якщо споживач інформації протягом короткого проміжку часу (секунди, хвилини, години, днів) отримує необхідну йому інформацію у достатньому обсязі та в тому інформаційному зрізі, який його цікавить, то проблеми забезпечення максимальної оперативності інформації для нього будуть вирішені. Якщо необхідну інформацію суттєво затримують або не надають взагалі, то виникають значні суттєві труднощі як для самого підприємства (воно втрачає позитивний імідж, зазнає фінансових втрат), так і для його клієнтів, партнерів, державних органів (зростають ризики неплатежів, недооцінки ситуації на ринку).

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості й доречності. «Сира», «невідкалібрована», не згрупована, належно не оформлена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занижити або завищити деякі витрати тощо.

Проблемою обліку витрат підприємства є проблема створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства. Така інформаційна база вкрай необхідна Україні, адже, як свідчать статистичні дані, матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Це може, попри всі інші чинники, означати, що в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається чи насправді використовується на виробництво тіншової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не платить ніяких податків, зборів, платежів.

Нормативна база, створена в нашій державі у 60-80-х роках 20 ст., безнадійно застаріла. Тільки окремі підприємства не відмовилися від створеної у них нормативної бази, розвинули та поліпили її, щоб і нині використовувати для потреб внутрішньогосподарського контролю.

Розробка і запровадження норм і нормативів сприяють наведенню елементарного порядку та дисципліни в підприємстві, тому наша законодавча і виконавча влада зобов'язані приділяти цьому питанню більше уваги з метою скорочення сум непродуктивних витрат (втрат) підприємства.

Довгострокова витратна політика підприємства має враховувати, що людські ресурси підприємства – це основні витратодіючі чинники його господарсько-фінансової діяльності.

Під витратною політикою підприємства слід розуміти політику, спрямовану на мінімізацію своїх витрат за умов дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобальних тенденцій та врахування низки базових суспільних вимог.

Метою витратної політики підприємства є його цілеспрямованість, що має забезпечити йому мінімально можливі (за відповідних умов) витрати. Об'єктами витратної політики підприємства виступають місця й точки витрат. Суб'єктами цієї політики є посадові, матеріально відповідальні, підзвітні й залучені особи, працівники підприємства, причетні до формування витрат.

Проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення полягає в тому, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами і який рівень організації та ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньогосподарського контролю, формування звітної інформації. На вирішення цього питання має бути спрямована послідовна стратегія розвитку підприємства, яка б передбачала оновлення, закупівлю, облаштування, використання й фінансування матеріально-технічних засобів, проведення організаційних заходів, спрямованих на виведення підприємства на новітні простори інформаційної економіки.

Висновки. Отже, до загальних проблем вітчизняного обліку, можна віднести такі: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі. Серед основних проблем обліку витрат підприємства в Україні є такі проблеми: повноти та своєчасності відображення в системі обліку витрат підприємства; забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства; створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку й контролю за витратами та доходами підприємства; встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні витрат і зростанні доходів

підприємства; рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинним нормативно-правовим актам України з обліку та контролю; матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат і доходів підприємства.

Перспективи подальших досліджень проблеми обліку витрат і доходів підприємства дуже широкі і впродовж багатьох років викликатимуть жвавий інтерес у вчених-економістів із урахуванням розмірів і форм власності підприємств, видів економічної діяльності, системи оподаткування, організаційно-правових форм.

Література.

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік [навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 "Облік і аудит"]. / Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. – Житомир: ЖІПІ, 2000. – 448 с.
2. Чумаченко М., Білоусова І. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати» [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 3.
3. Голов С. Чи перешкоджає П(С)БО16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? [Текст]// Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - № 5.
4. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст]// Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 12.
5. Михалевич С. Проблеми обліку витрат та шляхи їх вирішення [Текст]// Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 3.
6. Моссаковський В. Про управлінський облік [Текст]// Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 10.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" № 318 від 31.12.1999 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

References.

1. Butynets, F.F. Chyzhevska, L.V. and Herasymchuk, N.V. (2000), *Bukhhalterskyi upravlinskyi oblik* [Accounting Management Accounting], ZhITI, Zhytomyr, Ukraine, p.448.
2. Chumachenko, M. and Bilousova, I. (2007), "Ekonomichna robota na pidpriemstvi ta P(S)BO 16 «Vytraty»", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 3.
3. Holov, S. (2007), "Chy pereshkodzhaie P(S)BO16 «Vytraty» ekonomichnii roboti na pidpriemstvi?", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol.5.
4. Marenych, T. (2006), "Metody obliku vytrat i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 12.
5. Mykhalevych, S. (2006), "Problemy obliku vytrat ta shliakhy yikh vyrishennia", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 3.
6. Mossakovskiy, V. (2006), "Pro upravlinskyi oblik", *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, vol. 10.
7. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 "Vytraty"", [Online], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

Стаття надійшла до редакції 18.11.2015 р.



ТОВ "ДКС Центр"