

DOI: [10.32702/2307-2105-2019.11.16](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.11.16)

УДК 657.471.12:331.214.72

*С. І. Дробязко,
доктор економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів та обліку
Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна», м. Київ
ORCID: 0000-0003-2022-0126*

ОБЛІК ВИТРАТ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА АВІАТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Svetlana Drobyazko
Doctor of Economics, Associate Professor,
Associate Professor Department of Finance and Accounting,
Open University of Human Development "Ukraine", Kyiv, Ukraine*

ACCOUNTING OF COSTS OF COSTS OF SERVICES ON AIR TRANSPORT ENTERPRISES

У статті розглянуто облік витрат собівартості послуг на авіатранспортних підприємствах. Доведено, що для отримання детальної інформації щодо витрат необхідна гібридна система обліку витрат, яка поєднує попроцесний та позамовний методи, на основі обліку нормативних (стандартних) і фактичних даних з розподіленням витрат на прямі та непрямі, виділенням у складі непрямих витрат змінної і постійної частин. Проаналізовано, що гібридна система обліку витрат ґрунтується на симбіозі принципів і процедур Process Costing System та позамовного Job-Order Costing system методів обліку витрат, комбінує їх відповідно до особливостей бізнесу та політики управління, підвищує ефективність управління витратами підприємства. Повна матриця витрат з аналітичною деталізацією витрат та можливістю порівняння стандартних (запланованих) витрат є набагато складнішою.

The article considers the cost accounting of services at airlines. It is proved that a detailed cost information system requires a hybrid cost accounting system that combines procedural and extracurricular methods on the basis of regulatory (standard) and factual data with the allocation of costs to direct and indirect costs, allocation of indirect costs of variable and fixed parts. The manufacturing process in most companies is more flexible and mobile due to the need to meet a wide range of customer requirements for the range and quality of production, so production consists of the process of processing the basic product in large quantities with subsequent unique modifications that can be quickly and easily transformed into fluctuations market demand. The key question when choosing a method of cost accounting and costing is in accordance with one or another variant of a specific component of the production process. For this situation, it is advisable to use a hybrid cost accounting and costing system that combines two basic models. The practical implementation of a hybrid cost accounting system is effective when using modern information systems and manually entering accounting. It is analyzed that a hybrid cost accounting system is based on a symbiosis of the principles and procedures of the Process Costing System and

outsourced Job-Order Costing system cost accounting methods, combines them according to the characteristics of business and management policy, increases the efficiency of cost management of the enterprise. A complete cost matrix with analytical cost detailing and the ability to compare standard (planned) costs is much more complex. Each cost item involves preliminary engineering of operations and mathematical justification of the calculation methodology, so it is appropriate to use the previous experience of standardizing production costs at a new level. The potential of using the matrix, in addition to direct document fixing, involves controlling and analyzing the costs of the production unit and the entire company. There are several options for expanding cost categories to meet management information needs or use databases in a company information system.

Ключові слова: *методи обліку витрат; управління витратами; гібридна облікова система; комбінація методів; центри витрат*

Keywords: *cost accounting methods; cost management; hybrid accounting system; combination of methods; cost centers.*

Постановка проблеми. Сучасний стан економіки України потребує створення якісно нової системи управління. Вирішити проблему ефективного розвитку та економічного зростання вітчизняних підприємств неможливо без модернізації системи управління витратами та собівартістю продукції. Вивчення наукових публікацій вітчизняних вчених за останні роки дозволив виокремити два основних напрями дослідження у сфері обліку витрат та калькулювання собівартості продукції:

- теоретичне обґрунтування та перспективи практичного використання методів обліку витрат та калькулювання в сучасних реаліях української економіки на основі вивчення та адаптації зарубіжного досвіду;
- галузеві особливості діяльності підприємств та їх вплив на систему обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

В управлінні підприємством головна роль належить обліку, особливе місце в якому займає система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Вивчення історії розвитку системи обліку витрат взагалі та, на конкретному підприємстві зокрема, дослідження світового досвіду успішного впровадження інноваційних методів у практичну діяльність та умов для їх ефективного функціонування у вітчизняних компаніях набуває особливої актуальності підчас адекватного реагування на виклики сучасного етапу цивілізаційного розвитку економічної системи кожної країни.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивчення зарубіжної бухгалтерської теорії показує, що американські і європейські колеги у сучасних працях використовують поняття «costing systems (системи калькулювання)» або «cost accumulation systems (систем накопичення витрат)», які виступають аналогами вітчизняних методів обліку витрат. Так, в залежності від «cost object (об'єкта витрат)» називають два типи costing systems: job-costing system (систему калькулювання роботи) та process-costing system (систему калькулювання процесу) [1].

При позамовному методі облік руху виробничих витрат, тобто облік витрат у залишках незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, збільшень і зменшень витрат у незавершеному виробництві за період ведеться за кожним замовленням в розрізі статей [2].

При застосуванні попроцесного методу облік руху виробничих витрат (тобто облік витрат у залишках незавершеного виробництва на початок і кінець періоду, збільшень і зменшень витрат у незавершеному виробництві за період) ведеться за процесами у розрізі видів продукції та якщо витрати виробництва не можуть бути повністю віднесені до окремого замовлення або процесу використовують комбінацію позамовного і попроцесного методів [3].

Якщо виробничий процес містить масове виробництво та деякі індивідуальні елементи, доцільно використовувати hybrid costing system або hybrid cost accounting. Таку ситуацію описав Drury, С. (2006) [5], у випадку неможливості класифікувати cost accumulation systems в job costing або process costing: коли визначається собівартість окремих робіт (операцій) попроцесним методом, а потім визначається собівартість видів продукції позамовним методом. Таку cost accumulation system названо batch/operating costing і охарактеризовано як «combination of both the job costing and process costing systems».

Постановка завдання. Метою статті є системне дослідження, критична оцінка теоретичних положень та діючої практики організації обліку витрат на авіатранспортних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Вивчення підходів вітчизняних та зарубіжних науковців до методичних особливостей двох базових моделей обліку витрат дозволили виокремити основні фактори для їх ідентифікації [4,6,7]:

Унікальність продукції. Облік витрат на виконання виробничого завдання (замовлення) використовується для унікальних продуктів, облік витрат на процеси – для стандартизованих.

Цикл виробництва. Облік витрат на виконання завдання (замовлення) використовують для невеликих виробничих циклів, облік витрат на процеси – для крупних (складених) виробничих циклів.

Складність обліку та документування. Облік витрат на виконання завдання (замовлення) вимагає більш глибокої деталізації, особливо для проектів або особливих замовлень, тому він набагато складніший, трудомісткий та потребує більше часу ніж облік витрат на процеси статей калькуляції.

Необхідно зазначити, що дві базові моделі сформувалися на початку XX століття, тоді як сучасні виробничі процеси мають складну структуру і використання позамовного або попроцесного методу не може забезпечити адекватне відображення витрат. Сучасні авіакомпанії можуть навіть не розуміти, що використовують гібридну систему облік витрат, вони просто адаптували свою систему обліку до експлуатаційних та технічних вимог свого бізнес-процесу, який розглядається як єдине ціле.

Незважаючи на поважний вік традиційної системи калькулювання, вона активно використовується на більшості підприємств не тільки України, про що свідчать результати опитування серед бухгалтерів-практиків провідних американських підприємств: «Більшість респондентів (74%) повідомили про використання традиційної системи розрахунку собівартості, 13% - системи обліку витрат на основі видів діяльності, 4% - системи Lean-обліку, і 9% респондентів вказали, що використовують власну систему» [8].

Отже, метод обліку за фактичними витратами не може задовольнити інформаційні потреби управління підприємством при прийнятті оперативних рішень в короткостроковому періоді та для планування виробничої діяльності на майбутнє, однак, максимально точно відображає «справедливі», найбільш наближені до реальних, результати діяльності підприємства за рік (управління підприємством на тактичному рівні). Система обліку за фактичними витратами основана на фундаментальних принципах теорії бухгалтерського обліку – фіксація та відображення на рахунках бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності, що відбулися, отже, ця система якнайкраще виконує функції управління: облік і контроль.

Для нашого подальшого дослідження важливо визначитися з певними термінами та взаємозв'язком між ними (рис. 1).

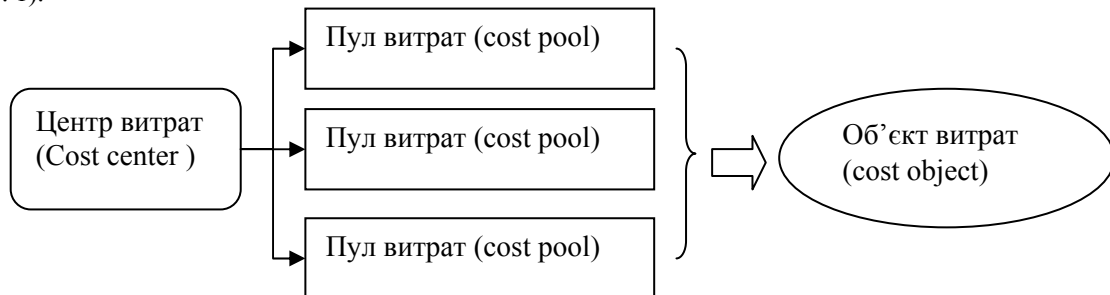


Рис. 1. Взаємозв'язок між термінами в системі обліку витрат

Центром витрат може виступати підрозділ або філія компанії, пул витрат це певна операція або вид діяльності, пов'язаний з виробничим циклом або підготовкою продукції до реалізації, об'єктом витрат може бути завдання, замовлення або одиниця продукції.

Отже, вивчення сутності методів обліку витрат у вітчизняній та зарубіжній літературі дозволило з'ясувати, що дві базові моделі обліку витрат та калькулювання собівартості – позамовний та попроцесний - мають різну методику накопичення та розподілення витрат і глибоке теоретичне обґрунтування, а також широко використовується у практичній діяльності провідних компаній світу та вітчизняних підприємствах.

Висновки. Тому пропонуємо гібридну систему обліку витрат, у якій центром накопичення витрат виступає пул витрат (cost pool) – сукупність всіх видів витрат в середині об'єкту витрат. Також у матриці інформацію про витрати згруповано та узагальнено у розрізі прямих витрати за економічними елементами та непрямих у складі змінної і постійної частин.

Кожна стаття витрат передбачає попередній інжиніринг операцій та математичне обґрунтування методики розрахунку, отже, доречно використати попередній досвід стандартизації витрат виробництва вже на якісно новому рівні. Потенціал використання рекомендованої матриці, крім прямого документального фіксування, включає контроль і аналіз витрат виробничого підрозділу та усієї компанії. Існують декілька варіантів розгортання категорій витрат, орієнтованих на задоволення інформаційних потреб управління або

Отже, гібридна система обліку витрат дозволяє накопичувати витрати для аналізування та адекватного порівняння з отриманими доходами у звітному періоді. Запропонована гібридна система обліку витрат стане незамінним інструментом управління витратами. Вона корисна при прийнятті управлінського рішення щодо прийняття додаткового замовлення, власного виробництва або передачі на субпідряд, виробництва нового виду продукції, для бюджетування доходів і витрат, аналізування фінансових результатів та ціноутворення.

Крім того, пулом витрат може виступати конкретне завдання виробництва продукції (послуг) під власною торговою маркою або замовлення клієнта, в такому випадку пул витрат супроводжується даними про номер завдання (замовлення), дати початку та закінчення, кількість виготовлених одиниць та інші за необхідністю. Представлена форма дозволить акумулювати всі прямі та непрямі витрати для встановлення реального стану понесених витрат, а також аналізувати ефективність асортиментної і цінової політики компанії.

Список використаної літератури.

1. Dale, B. G., & Plunkett, J. J. (2017). Quality costing. Routledge.
2. Drobyazko, S. (2018). Accounting management of enterprises' own of in the conditions of legislative changes. Economics and Finance, 10, 4-11.
3. Drobyazko, S. (2018). Features of tourism services accounting structuring in the information-oriented society. Economics and Finance, Volume, 6, 44-49.
4. Drobyazko S., Shapovalova A., Bielova O., Nazarenko O., Yunatskyi M. (2019). Formation of Hybrid Costing System Accounting Model at the Enterprise. Academy of Accounting and Financial Studies Journal. Volume 23, Issue 6, 2019. URL: <https://www.abacademies.org/articles/formation-of-hybrid-costing-system-accounting-model-at-the-enterprise-8796.html>
5. Drury, C. (2006). Cost and management accounting: an introduction. Cengage Learning EMEA.
6. Karaoglan, A. D., & Karademir, O. (2017). Flow time and product cost estimation by using an artificial neural network (ANN): A case study for transformer orders. The Engineering Economist, 62(3), 272-292.
7. Larson, E. W., & Gray, C. F. (2017). Project management: The managerial process. McGraw-Hill Education.
8. Shingo, S. (2019). A revolution in manufacturing: the SMED system. Routledge.

References.

1. Dale, B. G. and Plunkett, J. J. (2017), Quality costing, Routledge, Abingdon-on-Thames, UK.
2. Drobyazko, S. (2018), "Accounting management of enterprises' own of in the conditions of legislative changes", Economics and Finance, vol.10, pp.4-11.
3. Drobyazko, S. (2018), "Features of tourism services accounting structuring in the information-oriented society", Economics and Finance, Vol. 6, pp.44-49.
4. Drobyazko, S. Shapovalova, A. Bielova, O. Nazarenko, O. and Yunatskyi, M. (2019), "Formation of Hybrid Costing System Accounting Model at the Enterprise", Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol. 23, Issue 6, available at: <https://www.abacademies.org/articles/formation-of-hybrid-costing-system-accounting-model-at-the-enterprise-8796.html> (Accessed 15 Oct 2019).
5. Drury, C. (2006), Cost and management accounting: an introduction, Cengage Learning EMEA, Andover, UK.
6. Karaoglan, A. D. and Karademir, O. (2017), "Flow time and product cost estimation by using an artificial neural network (ANN): A case study for transformer orders", The Engineering Economist, vol.62(3), pp.272-292.
7. Larson, E. W. and Gray, C. F. (2017), Project management: The managerial process, McGraw-Hill Education, NY, USA.
8. Shingo, S. (2019), A revolution in manufacturing: the SMED system, Routledge, Abingdon-on-Thames, UK.

Стаття надійшла до редакції 20.11.2019 р.