

СУТНІСТЬ ВИТРАТ ЯК ОБ'ЄКТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Дідоренко Т.В.

Тернопільський національний економічний університет

У статті розкрито теоретичні та методологічні аспекти обліку та аудиту витрат. Показано економічну сутність витрат виробництва. Визначено предметну сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, прийнято за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїтий характер.

Ключові слова: бухгалтерський облік, управлінський облік, доходи, витрати, прибуток, собівартість.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток економіки України характеризується глобальними економічними перетвореннями в сфері виробництва на основі ринкових відносин, що вимагає перегляду та удосконалення системи бухгалтерського обліку і аудиту, а одним із важливих елементів яких є облік та аудит витрат, що вимагає вирішення цілого ряду нерозв'язаних облікових питань. Такими питаннями є теоретичні та методологічні аспекти обліку та аудиту витрат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняна економічна наука розкриває економічну сутність витрат виробництва спираючись на праці провідних науковців України. В.Ф. Палій розглядає «процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально – речовій формі і у вартісному виразі» [5]. В.В. Сопко вказує на те, що «процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах: як процес створення нового продукту; як процес виробничого споживання [7]. Кожен аспект процесу виробництва виступає як самостійний об'єкт вивчення.

В самостійності кожного проявляється їх протилежність і як результат, індивідуальність». А.Т. Милійковський у роботі «Теорія економічного розвитку» пише, що ділова людина розглядає як витрати ту суму грошей, яку вона вимушена сплачувати іншим господарюючим суб'єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей. Фабрикин М.Р. у науковій праці «Издержки производства и себестоимость в сельском хозяйстве (методологический аспект)» формулює сутність собівартості продукції як «виражену в грошовій формі величину всіх витрат підприємства, відшкодування яких в більшості випадків необхідно йому для здійснення простого відтворення матеріальних благ». Г. Мус і Р. Ханшман визначають поняття витрат виробництва «як споживання вартості в звітному періоді, безпосередньо пов'язане з процесом виробництва» [3].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Визначити предметну сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку.

Мета статті. Розкрити економічну сутність витрат виробництва. Основним завданням підприємства є одержання прибутку при мінімальних витратах з підвищенням якості обслуговування споживачів. Для досягнення цієї мети є максимізація товарообігу та оптимізація витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (зі зміна-

ми і доповненнями, останні з яких унесено наказом Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 року № 1591) [6].

Розглядаючи процес виробництва в натурально речовій формі «на вході» в систему доцільно відобразити ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а «на виході» – вироблений продукт [2].

Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі, «на вході» доцільно відобразити елементи витрат виробництва як виробниче споживання і «на виході» собівартість продукту як результат створення його в процесі виробництва.

Витрати виробництва становлять витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності.

Ми доповнимо його міркування, додавши до витрат також грошову вартість власних затрат праці цієї людини. У такому випадку витрати за своєю сутністю є сумою послуг праці та природи.

Витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні.

Так, понесені витрати у традиційному для нашої практики розумінні – це зменшення частини активів, які відображають виробничі ресурси (основні засоби, товарно-матеріальні цінності) і збільшення частини пасивів, які відображають заборгованість. Витрати взагалі розуміють не як безпосередньо процес виробничого використання, а як процес придбання виробничих ресурсів, тобто збільшення матеріально-речової частини активів [1].

Якщо характеризувати витрати з бухгалтерської точки зору, вони включають тільки конкретні витрати ресурсів.

В економічному тлумаченні витрат є поняття, що характеризує використання різних речовин і сил природи у процесі господарювання. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість».

Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, необхідно прийняти за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїтий характер:

- 1) процес виробничого споживання ресурсів;
- 2) процес створення нового продукту.

Вартісна характеристика процесу виробництва формується із витрат виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у собівартість, тому щоб достовірно визначити собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво.

Такий підхід до розуміння витрат виробництва в економічному тлумаченні має бути базовим для визначення цього поняття в обліковій термінології.

Отже, витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто визначити як вартісний вираз спожитих ресурсів на її виробництво.

Для нашої економіки традиційним є законодавчо регламентований склад витрат, які включаються у собівартість продукції. Раніше це забезпечувало порівняння показників у централізованому управлінні господарством. Сьогодні на даному підході базується податкова система. У зарубіжній практиці не прийнято втручатися на державному рівні у склад собівартості, оскільки цей показник не являється обов'язковим для підприємницьких суб'єктів. Якщо він визначається фірмою, то використовується виятково для внутрішніх потреб, а тому вважається комерційною таємницею. Для потреб фіскальної політики держава допускає декілька варіантів розрахунку фінансового результату без визначення й оприлюднення у фінансовій звітності даних про собівартість продукції.

Такий підхід вважається більш правильним і він не включає державного регламентування оцінки ресурсів як одного з основних методів об'єктивного визначення результатів господарської діяльності. Але такий підхід вимагає розгляду предметної суті витрат із точки зору побудови обліку для зовнішніх (фінансовий аспект) та внутрішніх (управлінський аспект) потреб.

В практиці міжнародного обліку застосовується два варіанти зв'язку між внутрішньогосподарською (управлінською) і фінансовою бухгалтерією. Один варіант реалізується за допомогою контрольних рахунків, якими є рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії. Найвність прямої кореспонденції рахунків управлінської бухгалтерії з контрольними рахунками говорить про інтегровану (монітичну) систему обліку. Якщо система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку автономна (замкнута), то використовуються парні контрольні рахунки однієї і тієї ж назви, відомі як рахунки-екрани. Це другий варіант. Сучасна система обліку в Україні побудована за останнім варіантом.

Зміст поняття «витрати» в бухгалтерському обліку пов'язане з визначенням фінансового результату – чистого прибутку або збитку за певний звітний період для складання фінансової звітності. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [6].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Однак слабкість цього судження полягає в тому, що характеризуючи облік виробничих витрат, автори пояснюють його суть лише з точки зору методологічних прийомів, що є недостатньо повним і об'єктивним.

Більшість авторів все ж абсолютно правильно розглядають облік виробничих витрат як групування витрат в аналітичному розрізі та вважають його інформаційною базою для здійснення контролю і управління. При цьому можна зробити висновок, що зміст виробничого обліку практично не виходить за межі бухгалтерського обліку.

Актуальність проблеми посилюється ще й тим, що інфляційні процеси не сприяють зниженню собівартості. Прибуток досягається не шляхом зменшення витрат на виробничої продукції, а за рахунок зростання відпускних цін.

Стан виробництва характеризується його ефективністю, психологічними параметрами, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем працівника у виробничих процесах. Обмеження ресурсів і досягнення запланованої ефективності потребують постійного співставлення витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно звіряти з даними майбутніх витрат, які залежать в більшості від впливу зовнішнього середовища. Крім того адміністрація з метою управління витратами і доходами спостерігає за ефективністю роботи кожного підрозділу, за отриманими результатами від виробництва кожного виду продукції.

В цілому механізм господарювання підприємства визначається ступенем керованості витратами. Вимоги управління визначають окреме вивчення методики обліку витрат виробничої діяльності та необхідність розробки для підприємств системи контролю за собівартістю продукції виробничих підрозділів на основі розширення аналітичності використовуваних в обліку витрат.

До витрат виробничої сфери діяльності відносяться такі, що обумовлені технологією виробництва, що знаходяться в залежності від об'єму випуску продукції і становлять суттєву частину виробленої продукції. Облік витрат виробництва є визначальним у загальній системі бухгалтерського обліку.

Загальноприйняте визначення сутності обліку витрат це «облік витрат є сукупність усвідомлених дій, направлених на відображення протягом певного часового періоду процесів постачання, виробництва і реалізації продукції за допомогою їх (процесів) кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування і аналізу в розрізах, які формують собівартість готової продукції. Таке відображення забезпечує одержання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти підприємством і оцінювати його діяльність шляхом виведення фінансових результатів».

Однак такий підхід в умовах початку розвитку управлінського обліку і розвинутої теорії виробничого обліку обмежений по напрямках використання.

Саме облік як інформаційний потік, обернений процесу управління, буде не тільки відображати діяльність, але й надавати інформацію для моделювання економіки підприємства в майбутньому [8].

Якщо розглядати облік витрат на виробництво як процес відображення використання витрат та результатів минулої, теперішньої та майбутньої виробничої діяльності, відповідної моделі управління, орієнтованої на виконання основної мети підприємства, то така система обліку буде відповідати основним задачам управління собівартістю.

До основних задач обліку витрат на виробництво слід відносити:

- 1) інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;
- 2) спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативними і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;
- 3) обчислення собівартості виробленої продукції для оцінки готової продукції та розрахунку фінансових результатів;
- 4) виявлення й оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;
- 5) систематизацію інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер – окупність виробни-

чих і технологічних програм, рентабельність асортименту продукції, що реалізується на внутрішньому й зовнішньому ринках, ефективність капітальних вкладень в основні фонди і виробничі запаси тощо.

В результаті можна підкреслити, що головне значення сутності обліку витрат виробництва є контроль виробничої діяльності та управління витратами для її здійснення.

В результаті дослідження значення окремих елементів управлінського обліку в управлінні витратами можна зробити наступні висновки:

1) в управлінні витратами найважливіше значення має оперативна отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий потенціал і оптимізувати його;

2) критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на той чи інший вид продукції;

3) основним принципом управління витратами є відповідальність системи обліку цілям управління;

4) центр ваги в калькуляційній роботі повинен зрушитись із трудомістких розрахунків по розподілу і перерозподілу непрямих витрат та визначення точної фактичної собівартості на прогнозні розрахунки собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організацію контролю за їх дотриманням в процесі виробництва;

5) виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу дозволяє менеджерам оперативно втручатись в хід виробництва і попереджувати виробничі втрати, що має велике значення у

мобілізації резервів виробництва і підвищення його ефективності.

Дані бухгалтерського обліку мають свідчити що було витрачено, де, для чого, як відбувався процес виробництва. Необхідно правильно визначити предмет та об'єкти обліку витрат виробництва. Система класифікації витрат дає можливість вирішити поставлені питання [4].

Отже витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто визначати як вартісний вираз спожитих ресурсів на її виробництво. Для витрат виробництва, що формують виробничу собівартість необхідно встановлювати межі не звітного періоду, а межі безпосереднього виробничого процесу, що визначається технологією виробництва тієї чи іншої продукції. Визначення складу витрат виробництва відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» можливе через категорію «виробничої собівартості» [6].

Висновки та подальші дослідження. На наш погляд, визначення сутності обліку витрат на виробництво повинно охоплювати різноманітність способів підходу до організації управлінського обліку виробничої діяльності чи трансформації обліку витрат на виробництво.

Таким чином, визначення змісту обліку витрат створить передумови моделювання його організації на підприємствах.

Витрати виробництва продукції, що формують її виробничу собівартість, мають включати прямі витрати і загальновиробничі витрати, тому що всі вони пов'язані з процесом виробництва.

Список літератури:

1. Бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств: Практичний посібник / Б.В. Мельничук, Н.Л. Жук, А.С. Стецюк [та ін.]; За ред. Б.В. Мельничука. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2014. – 84 с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р.
3. Мус Г., Ханшманн Р. Бухгалтерский учет: основы – задания – решения [Текст]: учеб. пособие / пер. с нем. С. Лобачева. – К., 1999. – 367 с.
4. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі [Текст]: навч. посіб. / В.П. Шило, В.В. Сопко, С.В. Ільїна, В.Н. Авоцьков. – К.: Кондор, 2011. – 268 с.
5. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности Учебник. – «Инфра-М», 2013. – 514 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>
7. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
8. Іванов Ю.Б. Податковий облік та звітність: Підручник / Ю.Б. Іванов, В.В. Карпов, О.С. Найденко. – К.: Знання, 2011. – 710 с.

Дидоренко Т.В.

Тернопольський національний економічний університет

СУТЬ ИЗДЕРЖЕК КАК ОБЪЕКТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Аннотация

В статье раскрыты теоретические и методологические аспекты учета затрат. Показано экономическую сущность издержек производства. Определена предметная сущность затрат как объекта бухгалтерского учета. При раскрытии экономической сущности издержек производства, принято за основу содержательную характеристику производства как общественного явления, имеет двойственный характер.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, управленческий учет, доходы, расходы, прибыль, себестоимость.

Didorenko T.V.

Ternopil National Economic University

ESSENCE OF EXPENSES AS AN OBJECT OF ACCOUNTING

Summary

The article describes theoretical and methodological aspects of accounting and auditing costs. The economic essence of production costs. Defined the essence of the subject as an object of cost accounting. During the opening of the economic substance of production costs, taken as a basis for meaningful description of the production as a social phenomenon that has a dual character.

Keywords: accounting, management accounting, revenues, expenses, profit, cost.

УДК 504.064.4

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ПОВОДЖЕННЯ З ТВЕРДИМИ ПОБУТОВИМИ ВІДХОДАМИ

Дулин І.С.

Національний університет «Львівська політехніка»

Обґрунтовано доцільність впровадження нових підходів, що стосуються, поводження з твердими побутовими відходами, розроблено рекомендації по мінімізації негативного впливу технологічної переробки на довкілля. Узагальнено світовий досвід щодо методів і способів поводження з твердими побутовими відходами та наведено еколого-економічне обґрунтування оптимальних технологій, їх збору та утилізації.

Ключові слова: тверді побутові відходи, охорона навколишнього середовища, забруднення довкілля, моніторинг, забруднюючі елементи, утилізація твердих побутових відходів, полігон.

Постановка проблеми. Реальний стан поводження з твердими побутовими відходами в Україні, свідчить про критичну ситуацію у цій сфері, адже переробка і знешкодження ТПВ повністю не здійснюється, а відбувається лише їх вивезення і захоронення на звалищах та полігонах. Як уже відзначалось, така ситуація є вкрай негативною і потребує вирішення на державному і місцевому рівнях. При цьому слід усунути недоліки у різних сферах, які мають вплив на дану систему.

Аналіз останніх досліджень і публікацій Що стосується вивчення кількісного і якісного складу твердих промислових і побутових відходів, що видаляються на контрольовані звалища ТПВ, а також створення й апробації методів обробки і розміщення відходів, цьому питанню приділяється велика увага в роботах відомих дослідників: Дрейера А.А., Сачкова А.Н., Никольского К.С., Маринина Ю.И., Мирнова А.В., Стольберга Ф.В., Бабака В. В. та ін.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у дослідженні теоретико-методологічних положень та рекомендацій стосовно удосконалення системи поводження з твердими побутовими відходами.

Основний матеріал дослідження. Екологічні наслідки захоронення твердих побутових відходів проявляються через декілька років чи навіть десятки років у результаті забруднення підземних вод, ґрунтів і атмосфери. Протягом століть ці негативні наслідки антропогенного забруднення навколишнього середовища відходами переросли з розряду несуттєвих проблем, до однієї з найбільших еколого-економічних загроз не лише добробуту, але й безпеці людей.

В сфері поводження з ТПВ як на державному, так і на місцевому рівнях існує цілий ряд проблем, які потребують негайного вирішення. Якщо говорити про теперішній стан справ, то, на нашу думку, основні завдання на шляху до здійснення екологічно

безпечного видалення ТПВ наразі не виконуються. Як свідчать статистичні дані, по регіонах продовжує збільшуватися обсяг утворення відходів, особливо в муніципальному секторі. Якість обладнання і транспорту для обробки ТПВ з огляду на європейські стандарти якості, залишається низькою і, навіть, погіршується через недостатнє фінансування. Це означає, що екологічні і суспільні ризики, пов'язані з негативним впливом звалищ на навколишнє природне середовище з кожним днем зростають. Рівень утилізації відходів знижується і, як наслідок, на збереження природних ресурсів, як вимагає концепція сталого розвитку, розраховувати не доводиться.

Законодавча і нормативна база, що стосується охорони навколишнього середовища в Україні у багатьох аспектах відповідає європейським нормам [3-6]. На нашу думку, вона потребує лише незначних, тобто корективних змін. Насамперед, серйозні недоліки стосуються норм виконання законодавчих актів. У зв'язку з цим, на наш погляд, потребує удосконалення система контролю за станом навколишнього природного середовища і за порядком дотримання природоохоронного законодавства. Важливими є й і питання функціонування звалищ для захоронення ТПВ згідно з існуючими правовими нормами. Постає також необхідність впровадження системи правового регулювання видалення відходів.

У сфері поводження з твердими побутовими відходами на регіональному рівні ми пропонуємо здійснити розробку і впровадження комплексної концепції поводження з твердими побутовими відходами, яка передбачає впровадження єдиної системи, котрій були б підпорядковані всі учасники руху потоків ТПВ. Одним з першочергових завдань даної концепції є координація діяльності державних адміністративних і контролюючих органів та організацій, що здійснюють утилізацію, переробку та знешкодження побутових відходів.