– Концерн "Стірол" – з 10,2 грн/шт. до 12 грн/шт. (на 17,6 %);
– Укррічфлот – з 4,6 грн/шт. до 7 грн/шт. (на 52,2 %).

Якщо врахувати темпи інфляції за цих два роки (6,1 % у 2001 році та % за 9 місяців 2002 року), то можна з упевненістю казати, що, за винятком акцій "Укррічфлоту", приріст капіталу є незначним, що не може привабити інвесторів. До того ж, ціни на більшість акцій за визначений нами період знизилися (наприклад, Київенерго – на 33 %, Західенерго – на 69 % тощо).

Отож, єдина мета, якої можна досягнути методами фінансового інвестування, – це розширення сфери впливу інвестора. Адже сьогодні є досить поширеним явище об'єднання (приєднання) підприємств, що дає можливість їхнім власникам контролювати більшу частку ринку певного товару або диверсифікувати свою діяльність і тим самим зменшити ризик виробництва. Проте такі можливості не належать до пасивних інвесторів, які володіють незначними обсягами інвестиційних ресурсів.

Проведені нами дослідження дають підстави говорити, що навіть сьогодні інвестиційний клімат в Україні є несприятливим, можливості інвесторів щодо формування збалансованого високоприбуткового портфеля – обмежені. За такої кон'юнктури значного приросту обсягів інвестування очікувати не доводиться. А це означає, що вже у найближчі часи українські товаровиробники знову стануть перед проблемами неможливості нарощення обсягів виробництва та прибутковості діяльності через запізнення з реалізацією ефективних інвестиційних програм розвитку. Звичайно, при цьому необхідно не забувати про спекулятивні можливості фондового ринку. Адже коли фондовий ринок не пропонує прибуткових та надійних цінних паперів, настає час діяти фондовим спекулянтам, що, звичайно, принесе новий перерозподіл прав власності в Україні, але не вплине на активізацію процесів її зростання.

Статтю подано до редколегії
05.12.2002 р.

УДК 657.471.1

М.Б. Кулинич – старший викладач кафедри обліку і аудиту Волинського державного університету імені Лесі Українки;
С.І. Бегун – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Волинського державного університету імені Лесі Українки

Місце системи обліку і контролю собівартості продукції в управлінні витратами підприємства

Роботу виконано на кафедрі обліку і аудиту ВДУ ім. Лесі Українки

У статті авторами зосереджено увагу на собівартості продукції як синтетичному показнику, що відображає всі сторони виробничої і фінансової діяльності підприємства, та елементах системи управління витратами. Визначено нові підходи щодо вивчення методики обліку витрат, собівартості продукції. Розкрито необхідність розробки системи контролю за собівартістю продукції на основі розширення аналітичності застосованих в обліку групувань витрат.

Ключові слова: собівартість, управління витратами, управлінський облік, контроль витрат, методи обліку.

Kulynych M.B., Behun S.I. Place of system of the account and control of the cost price of production in management of expenses of the enterprises. In given clause the cost price of production as a synthetic parameter is considered (examined), which displays all parties of industrial and financial activity of the enterprise, elements of a control system of expenses. The new approaches to study of a technique of the account of expenses, cost price of

© Кулинич М.Б., Бегун С.І., 2003

production are certain (determined). The necessity of system engineering of the control of the cost price of production is opened on the basis of expansion of analytical function of groupings of expenses applied in the account.

Key words: the cost price, management of expenses, the administrative account, control of expenses, methods of the account.

Стан виробництва характеризується його ефективністю, психологічними параметрами, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю працівника у виробничих процесах. Обмеженість ресурсів і досягнення запланованої ефективності вимагає постійного зіставлення витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно щоденно звіряти з даними майбутніх затрат, котрі залежать значною мірою від впливу зовнішнього середовища. Крім цього, адміністрація в цілях управління затратами і доходами слідкує за ефективністю роботи кожного підрозділу з виробництва того чи іншого виду продукції.

У цілому механізм господарювання підприємства визначається ступенем управління витратами. У роки незалежності України рівень економічної роботи на підприємствах систематично знижувався, вважалося, що всі економічні проблеми і структури перетворення врегулюються ринковими відносинами. На підприємствах припинилося планування, оскільки прибуток можна було одержувати за рахунок підвищення цін. Проте недостатність систематичної роботи на підприємстві з питань зниження собівартості продукції призвело до зниження рентабельності суспільного виробництва. Виникла потреба в неухильному підвищенні уваги до витрат на виробництво продукції, що виробляється, робіт і послуг, формування системи управління собівартістю. В зв'язку з цим, цікавим є підхід до цієї проблеми в Японії. "На "Тойоті" забезпечення якості і управління витратами вважають основними функціями чи цільовими функціями і називають їх двома стовпами функціонального управління. Інші функції вважають допоміжними" [1]. До допоміжних функцій відносять інженерне забезпечення (планування і розробку продукції), виробничу функцію (підготовку виробництва і виробництво), комерційну функцію (збут і постачання) та кадри.

Найбільший ефект ресурсозбереження і зниження собівартості продукції досягається при створенні комплексної системи управління собівартістю продукції, що містить у собі підсистеми: прогнозування і планування собівартості продукції, обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості, аналізу собівартості і підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат. На рисунку виділено основні елементи системи управління витратами.

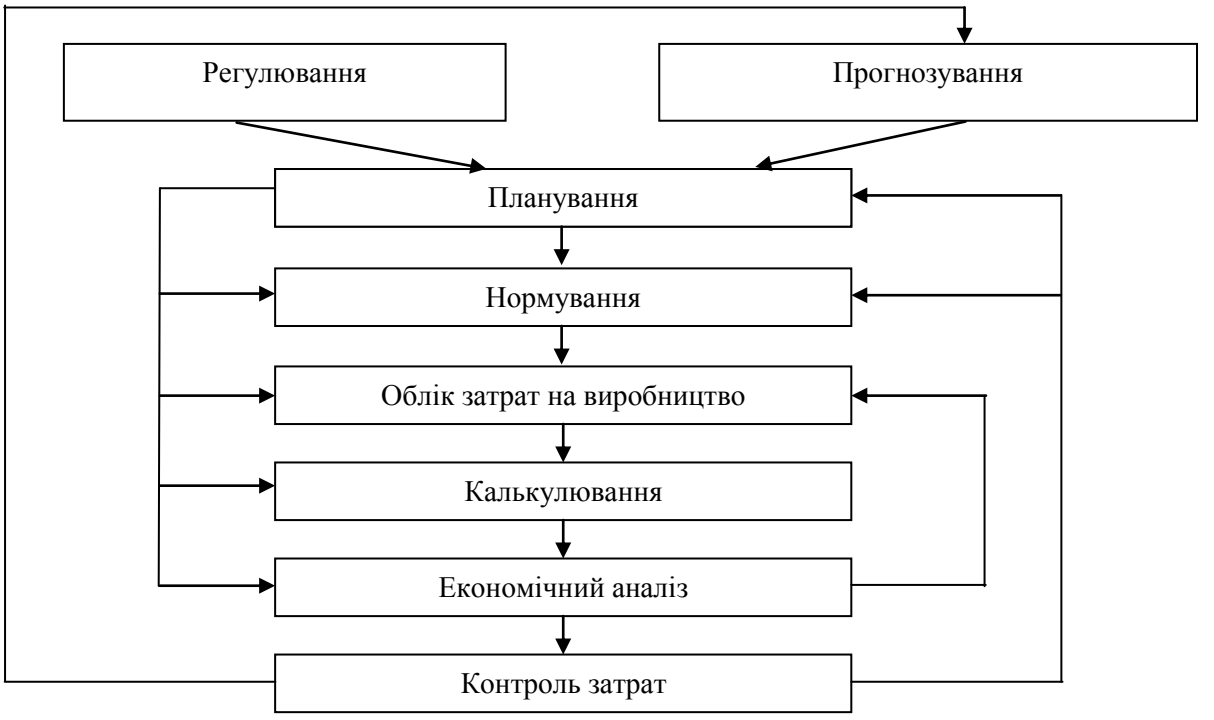

Рис. *Елементи системи управління собівартістю і їх взаємозв'язок*

Вимоги сьогодення визначають новий підхід щодо вивчення методики обліку витрат, собівартості продукції. Для підприємств постає необхідність розробки системи контролю за собівартістю продукції на основі розширення аналітичності застосованих в обліку групувань витрат. Повною мірою створення системи управління собівартістю відповідає впровадження на підприємстві управлінського обліку. Сутність його полягає в тому, що це "інтегрована система витрат і доказів, нормування, планування і аналізу, що систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства" [2].

Застосування наскрізної інтегрованої корпоративної системи управління, "впровадження бухгалтерського обліку і створення автоматизованих засобів роботи з об'єктами обліку дають змогу забезпечити повну порівнянність планової, облікової і аналітичної інформації про матеріальні, трудові і фінансові потоки та витрати в розрізі технологічних процесів, видів продукції і замовлень, прийнятих до виконання, і тим самим сформувати "прозору" систему обліку і контролю, діагностики господарської діяльності, планування і нормування… в цілому по підприємству, центрах прибутку та їхніх структурних підрозділах" [3].

Облік витрат виробництва, облік собівартості продукції є визначальними в загальній системі бухгалтерського обліку. При цьому облік, зокрема в частині управлінського обліку, не обмежується лише самим обліком витрат на виробництво та собівартості у вартісних показниках, регламентованих у нормативних документах. Його зміст більш ширший, виходячи з економічної суті собівартості та витрат, вимог щодо управління господарськими процесами на підприємствах в умовах ринку.

Питання про необхідність системного дослідження собівартості через призму потреб управління було поставлено академіком М.Г. Чумаченком понад 20 років тому. Він довів, що повинна сформуватися нова наукова дисципліна – управління собівартістю продукції. Визначенням собівартості та обліку витрат на виробництво в розрізі концепції управлінського обліку сьогодні займається ряд вчених науковців, серед яких варто виділити наукові дослідження Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.І. Єфименка, Т.П. Карпової, Г.В. Осовської, М.П. Пушкаря, В.В. Сопка та інших.

Відображаючи рівень витрат на виробництво, собівартість комплексно характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства, а отже і рівень техніки, технології та організації, управління виробництвом. Показник собівартості продукції виступає універсальним показником, який у грошовому виразі акумулює всі витрати (прямі і непрямі), пов'язані з будь-яким процесом чи виробом. При цьому предметом управління собівартістю продукції, за М.С. Пушкарем, є спожиті ресурси підприємства у процесі кругообороту господарських засобів з точки зору їх мінімізації [4].

На думку Т.П. Карпової, собівартість як економічна категорія є одним із об'єктів обліку та інструментом управління господарськими процесами на підприємстві, яка з точки зору своєї сутності вимагає:

- комплексного відображення виробничих процесів у кількісному та вартісному вимірі в цілях управління і визначення прибутку;
- вибору об'єктами обліку господарських процесів і пов'язаних з ними витрат;
- обмеження суб'єкта рамками підприємства;
- системного використання елементів методу (планування, нормування, вимірювання, реєстрація, оцінка, групування, аналіз, контроль) у відображенні виробничого процесу при нерозривному зв'язку з процесом наростання витрат;
- класифікації витрат у відповідності з цілями управління для визначення собівартості продукції і отримання прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення процесу контролю і регулювання;
- формування внутрішньої звітності за рівнями управління виробничими процесами з використанням при цьому принципів управління, прийнятих на підприємстві, з урахуванням перетворення показників внутрішньої звітності у показники зовнішньої звітності.

Повна, достовірна і об'єктивна інформація про собівартість продукції на витрати виробництва може бути отримана у процесі ведення управлінського обліку. "Управлінський облік – це сукупність методів, процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією" [5].

Оскільки власник підприємства здійснює вибір методики ведення обліку витрат, не відмовляючись від фінансового обліку, то виникає питання щодо місця управлінського обліку в системі інформаційного забезпечення. До складу облікових показників належать планові та аналітичні дані, які не можуть бути об'єктом бухгалтерського обліку, тобто інформацію управлінського обліку можна розглядати як облікову лише в тій частині, що стосується даних про фактичний рівень витрат і доходів. Тому вважати управлінський облік як вид бухгалтерського обліку – необґрунтовано. Проте між обліком витрат виробництва (виробничий облік) та управлінським обліком існує суттєва відмінність: якщо перший з них займається лише фіксацією, зберіганням та опрацюванням даних про витрати, а в окремих випадках і про доходи виробництва то до функцій другого (управлінського) належать, крім обліку витрат виробництва, також і система планування, контролю та прийняття управлінських рішень. По суті мета управлінського обліку – це процес управління виробництвом, спрямований на запобігання відхиленням або внесення необхідних змін у встановлені технологічні, організаційні та економічні параметри виробництва. Тому тут передбачено використовувати ті функції, які характерні управлінню підприємством в цілому. З цього приводу Л. Нападовська пише: "Системний підхід до управління собівартістю продукції як найбільш ефективний в сучасний період означає доповнення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції функціями планування, нормування, аналізу собівартості продукції та підготовки проектів управлінських рішень" [6].

Система обліку і контролю витрат виробництва собівартості за сучасних умов стає вирішальним моментом щодо впливу на результати діяльності підрозділів і господарства в цілому. Ця система може мати кілька варіантів:

- у малих підприємствах її можна не використовувати, віддавши вирішення цього питання на розсуд власника;
- відокремити від фінансового обліку і, використовуючи планові, фактичні і аналітичні дані, приймати управлінські рішення;
- залишити в складі бухгалтерського обліку облік витрат виробництва та доходів підрозділів, передаючи зібрані дані економічній службі для аналізу й обґрунтування рішень.

Передача функцій контролю за витратами економічній службі чи їх здійснення безпосередньо працівниками бухгалтерії нічого не змінює в системі облікової інформації. Облік витрат виробництва залишається в бухгалтерії і має бути побудований за загальними схемами (документування, оцінка групування), а функції бухгалтерської служби щодо контролю за витратами можуть бути суттєво розширені.

На практиці в господарській діяльності підприємств різних галузей народного господарствва є кілька методів планування та обліку витрат та пов'язаного з ним контролю витрат. Ці методи здобули загальне визнання в різних країнах світу (стандарт-кост, директ-костінг, нормативний метод, чекова форма контролю витрат). Вони відрізняються один від одного організаційно-правовими та методологічними засадами. Методологічно відмінності між названими методами стосуються витрат, які підлягають контролю, порядку їх планування та подальшого виявлення відхилень, ступеня деталізації даних про причини відхилень від планового рівня та подальшого групування цих даних у розрізі осіб, з вини яких сталися відхилення.

В узагальненому вигляді особливості зазначених методів обліку і контролю витрат подано в таблиці [7].

Таблиця

Характеристика основних методів обліку і контролю витрат

Назва методу	Порядок ведення завдань до підрозділу	Склад витрат	Спосіб виявлення відхилень проти плану (кошторису)	Особи, що відповідають за відхилення	Система стимулювання
Стандарт-кост	На певний період на підставі нормативних та конкретних даних	Прямі загальновиробничі, а в окремих випадках і загальногосподарські витрати	Розрахунково	Керівники підрозділів	Побажання власника та наявність трудової угоди
Нормативний метод обліку	На звітний період та більш короткі проміжки часу	Ті самі витрати, а також витрати на збут	За допомогою сигнальних документів і розрахунково	Особи, з вини яких сталися відхилення	Як правило, не передбачається

Закінчення таблиці

Директ-костінг	На звітний період	Лише прямі виробничі витрати з поділом на змінні та постійні	Розрахунково	Керівники підрозділів (центрів витрат)	Побажання власника та наявність угоди
Чекова форма контролю	На виробничий період на основі нормативів	Виробничі витрати, включаючи пов'язані з управлінням піддрозділу, а також у разі потреби відрахування на покриття загально-виробничих і загально-господарських витрат	Розрахунково	Весь колектив	За підсумками звітного періоду

Аналіз наведених методів обліку і контролю витрат показав наступне. Нормативний метод обліку і калькулювання собівартості продукції, характерний для підприємств СНД, – це запропонований і запроваджений у 30-х роках на вітчизняних підприємствах метод "стандарт кост". Незважаючи на єдність методології цих методів, між ними є ряд відмінностей. При порівняльному аналізі нормативного методу і методу "стандарт-кост" важливо притримуватися принципу – витрати на здійснення будь-якої облікової операції не повинні перевищувати вигоду, що буде від неї отримана. В зв'язку з цим заслуговує на увагу облік відхилень від норм витрат. Нормативний метод передбачає застосування ряду документів та вимог щодо їх складання (розкрійні листи, маршрутні карти, накладні на передачу, актів на заміну матеріалів), у подальшому всі витрати на таке документування значно перевищують економію, якої досягають завдяки цьому.

Метод "стандарт-кост" не передбачає документування відхилень. Їх визначають після закінчення місяця зіставленням фактичних витрат з нормативними на виконаний обсяг виробництва. А після цього розрахунково, із застосуванням методу ланцюгових підстановок, виявляють причини відхилень: за рахунок дотримання норм, за рахунок цін. Відсутність документування відхилень за методом "стандарт-кост" пояснюється тим, що на підприємствах максимально скорочують внутрішню документацію перестрахувального характеру. Разом з тим усі матеріальні, трудові та інші нормативи вводяться у виробництво після узгодження з відповідальними виконавцями – майстрами, постачальниками дільниць та іншими працівниками. Завдання цих виконавців – контроль за ходом виробничого процесу, запобігання відхиленням, а не документування їх. За такого підходу відхилення від стандартів коливаються в малому діапазоні, а в разі виявлення наприкінці місяця значного відхилення негативного характеру, яке відповідальний виконавець не може пояснити, на нього накладають стягнення або звільнення з посади. Проте відхилення аналізуються не суцільним потоком, а вибірково, тільки ті, користь від дослідження яких перевищуватиме витрати на саме дослідження.

В останні роки значна увага приділяється контролінгу як важливому засобу поліпшення управління підприємством. У країнах СНД подібний аналіз отримав назву факторного. Найбільш узагальнюючим показником при цьому був рівень рентабельності товарної продукції.

Згадані вище методи є ефективними для обліку і контролю за умови додержання передбачуваного обсягу виробництва. Проте якщо відбуваються зміни цього показника, то витрати згідно зі зробленими розрахунками можуть значно відрізнятися від фактичних. Це пояснюється наявністю постійних і змінних витрат. Такий поділ є основою застосування методу "директ-костінг". Його особливістю є те, що контроль здійснюється лише за прямими витратами, тобто за витратами, які стосуються конкретного центру витрат (центру прибутку) чи госпрозрахункового відділу. Поділ витрат на постійні і змінні може бути пов'язаний з визначенням точки беззбитковості. К. Друру дослідив низку допущень при визначенні точки беззбитковості, зокрема: прибуток розраховується за змінними витратами; присутній єдиний вибір або постійна номенклатура реалізованих виробів; сукупні витрати і сукупний дохід є лінійними функціями обсягу виробництва; витрати можна точно поділити на постійні і змінні [8].

Чекова форма контролю "виникла з причин недосконалості діючої системи обліку витрат на виробництво, її неоперативності і відставання від тих процесів, які підлягають обліку" [9].

Особливості її застосування в таких галузях, як сільське господарство, будівництво полягають у тому, що:

- завдання обліку виробництва встановлювалися на підставі продуктивності тварин та урожайності за звітний період;
- госпрозрахункові завдання доводилися до значних підрозділів господарства;
- ліміти витрат розраховуються за технологічними картами;
- вироблена продукція оцінюється за встановленими цінами;
- застосовувалося матеріальне стимулювання за результатами діяльності підрозділу;
- контроль за витратами і доходами здійснювався керівником підрозділу самоконтролем за допомогою чеків, які складалися керівниками підрозділів ще до моменту здійснення операції або відразу після її завершення.

На сьогоднішній час чекова форма контролю є не зовсім ефективною при застосуванні і рідко використовується на підприємствах.

Вивчення позитивних і негативних сторін окремих методів обліку і контролю витрат дає змогу визначити реальні шляхи побудови управління витратами виробництва в сучасних умовах.

Найкращі результати підприємство буде мати тоді, коли в досягненні економії будуть зацікавлені виконавці, тобто застосовуватиметься матеріальне стимулювання за підсумками діяльності колективу. При цьому слід зазначити, що застосування цього заходу визначається власником, який може вважати, що найбільш повне і раціональне використання ресурсів залежить від його керівництва, тому в приватних підприємствах запровадження засад госпрозрахунку має регулюватися за допомогою колективного договору.

Література

1. Монден Я. “Тоёта” – методы эффективного управления: Сокр. пер. с англ.– М., 1989.– С. 210.
2. Карпова Т.П. Управленский учет: Учебник для вузов.– М., 1998.– С. 29.
3. Скударь Г.М., Канурная З.Ф. Управленческий учет в системе внутрифирменного менеджмента // Економіка промисловості.– 1999.– № 4.
4. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія.– Тернопіль: Економічна думка, 1999.– 422 с.
5. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий і управлінський облік.– К., 1996.
6. Наладовська Л.В. Управлінський облік.– Донецьк, 2000.
7. Мосаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов // Бухгалтерський облік і аудит.– 2002.– № 9.
8. Друру К. Введение в управленческий и бухгалтерский учет.– М., 1998.
9. Литвин Ю.Я., Олійник В.М. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні та зарубіжні).– Тернопіль, 1995.– С. 131.

Статтю подано до редколегії
25.11.2002 р.

УДК 330.101: 37.03

М.С. Войтович – кандидат економічних наук, доцент кафедри економічної теорії Волинського державного університету імені Лесі Українки

Розвиток людини як економічне явище

Роботу виконано на кафедрі економічної теорії ВДУ ім. Лесі Українки

Розглядаються тенденції та проблеми, пов’язані зі зростанням ролі розвитку людини в економічних процесах, а також можливі наслідки включення понять рівня і процесу розвитку людини у категоріальний апарат економічної теорії.

Ключові слова: розвиток людини, категоріальний апарат економічної теорії.

© Войтович М.С., 2003