

УДК 657.4

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ БУДІВНИЦТВА СВЕРДЛОВИН

В. К. Орлова, Т. Я. Коцкулич

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу,
76019, м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська, 15, тел. 8(03422) 40137

Рассмотрены существующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости. Рекомендован выбор таких методов, которые наилучшим образом соответствуют особенностям деятельности буровых предприятий, а также целям получения информации.

Existing methods of cost accounting and costing were considered. It was recommended to choose the methods corresponding the peculiarities of the drilling enterprises and gains of getting information.

Для ефективного управління підприємством керівництву необхідні достовірні дані про витрати, які повинна постачати система бухгалтерського обліку. Облікові дані повинні забезпечувати також необхідну інформацію для калькулювання собівартості.

Собівартість є одним із найважливіших показників, що характеризують господарську діяльність підприємства. Показник собівартості служить основою для оцінки економічної ефективності використання ресурсів підприємства, вибору оптимального варіанту організації управління витратами, доцільності впровадження нової техніки і технології тощо.

Питанню методів обліку витрат і калькулювання собівартості присвячена значна кількість праць вітчизняних і зарубіжних вчених: Басманова І. А., Білухи М. Т., Бутинця Ф. Ф., Кужельного М. В., Лінника В. Г., Маргуліса А. Ш., Палія В. Ф., Пушкаря М. С., Сопка В. В., Соколова Я. В., Стукова С. А., Чумаченка М. Г. та інших. Проте облік витрат і калькулювання собівартості є складним і багатограним процесом, на який мають вплив особливості в кожній галузі діяльності та інші фактори. Цей аспект стосовно діяльності бурових підприємств у сучасних умовах в економічній літературі не висвітлювався.

Мета написання нашої статті – на основі аналізу існуючих методів обліку витрат і калькулювання собівартості науково обґрунтувати вибір найбільш оптимальних методів для формування інформації про собівартість будівництва свердловин.

Зведення виробничих витрат і калькулювання собівартості є завершальним етапом в організації поточного обліку виробничих витрат на підприємствах. Структура системи обліку витрат залежить від багатьох факторів, таких як специфіка галузі, технології, організаційно-виробничої структури підприємства, підходів до класифікації витрат та інших факторів. Ці ж фактори впливають і на методику обліку витрат, яка визначається на підприємстві.

Метод обліку витрат в економічній літературі – це сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання [1, с. 194]. В той же час не існує загальноприйнятої класифікації методів обліку витрат. Вважаємо, що основними класифікаційними ознаками повинні бути:

- оперативність контролю витрат (облік фактичної та нормативної собівартості);
- повнота відображення витрат (облік повної і неповної (обмеженої) собівартості).

Таким чином, методи зведеного обліку формуються шляхом комбінування названих ознак: методи повної фактичної або нормативної собівартості та методи змінних фактичних або нормативних витрат.

Метод обліку фактичної собівартості дозволяє визначити фактичну ("історичну") собівартість, проте значно знижує можливості оперативного контролю. В той же час облік нормативної собівартості дозволяє вчасно виявляти нераціональне використання ресурсів підприємства, оперативно аналізувати витрати на виробництво і виявляти відхилення у розрізі їх причин та винуватців.

Облік повної собівартості витрат дозволяє одержати показник, який у подальшому може служити основою для ціноутворення. Проте для цього необхідно організувати облік витрат таким чином, щоб забезпечити належну точність при розподілі непрямих витрат; при чому абсолютно точного результату у будь-якому випадку досягнути неможливо. Тому за сучасних умов господарювання все більше уваги зосереджують на методи обліку неповної собівартості (директ-костинг). Перевагою цього методу є можливість на основі облікових даних приймати управлінські рішення щодо цінової політики, оптимізації асортименту випуску продукції та завантаження обладнання, встановлення доцільності виконання замовлення за заниженою ціною тощо.

Вважаємо, що на вітчизняних бурових підприємствах доцільно використовувати метод обліку фактичної повної собівартості. Це можна пояснити так. По-перше, важко визначити обґрунтований єдиний для всіх етапів будівництва критерій, щодо якого витрати розподілятимуться на змінні і постійні, що є необхідною передумовою для використання методу обліку неповних витрат. По-друге, велику складність становить розроблення точних норм для всіх видів виробничих витрат, які б задовольняли різноманітні умови будівництва свердловин (тут порушувався б принцип економічної доцільності, адже необхідна велика кількість індивідуальних норм для схожих умов буріння). Окрім того, за відсутності розроблених точних норм витрат постійно виникатимуть відхилення фактичних витрат від цих норм, які неможливо усунути. Тобто за таких умов застосування нормативного методу обліку є недоцільним адже, як влучно зазначив вчений Соколов Я. В., “...якщо ці відхилення зняти неможливо, сама ідея нормативного обліку втрачає зміст, а він перетворюється на дорогу іграшку, яка всім заважає” [2, с. 504].

Зазначимо також, що однією з основних цілей обліку витрат за нормами є оперативне визначення собівартості одиниці продукції як основи для ціноутворення всередині звітного періоду, коли фактична собівартість ще невідома. На бурових підприємствах такої потреби немає, оскільки розрахунки з замовниками здійснюються на основі кошторисної вартості.

У прямій залежності від обраного методу обліку витрат знаходиться обраний метод калькулювання собівартості продукції. З одного боку, система калькулювання визначається встановленим методом обліку витрат. Але облік витрат і калькулювання собівартості не слід ототожнювати, оскільки вони мають самостійні методи й об'єкти, на чому наголошує Палій В. Ф.: “...метод обліку витрат значно ширший від методу калькулювання. Облік – це не тільки і не стільки калькулювання, в той самий час як калькулювання – це, в першу чергу, аналітичний облік та наступні розрахункові процедури визначення собівартості” [3, с. 222]. Об'єкт обліку витрат досить часто ширший, ніж об'єкт калькулювання собівартості, з різних причин (наприклад, за відсутності можливості ведення аналітичного обліку з окремих видів продукції у комплексному виробництві). З іншого боку, ступінь деталізації обліку “...залежить від завдань, поставлених перед підприємством в галузі калькулювання” [1, с. 175].

Проте слід зазначити, що не існує єдиної думки щодо єдності процесів обліку витрат і калькулювання собівартості. Можна спостерігати два підходи:

калькулювання та облік витрат – незалежні поняття;

метод обліку витрат на виробництво і калькулювання – це єдиний процес.

Перший підхід, окрім Палія В. Ф., підтримують такі вчені як Івашкевич В. Б., Соколов Я. В., Чумаченко М. Г. Зокрема, Соколов Я. В. наводить такі аргументи на користь цього підходу: 1) облік фактичних витрат може бути, а калькуляція може й не бути; 2) обліку фактичних витрат може не бути, а калькуляція може бути, наприклад, обчислення собівартості продукції, випуск якої планується.

Другого підходу дотримуються Іванов С. Ф., Богородський М. В., Маргуліс А. Ш., Ніколаєва С. А., Стуков С. А. та інші. Так, Ніколаєва С. А. під методом обліку витрат на виробництво і калькулювання вважає сукупність прийомів організації, документування і відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за цим процесом [4].

На доказ правомірності існування другого підходу автори наводять таке. По-перше, підхід до калькулювання тільки як до методу обчислення собівартості одиниці готової продукції є звуженим, оскільки на практиці калькулюються також: собівартість всього випуску продукції, собівартість відвантаженої продукції, собівартість окремих процесів, операцій, центрів відповідальності та інших об'єктів. По-друге, облік витрат зазвичай не ведеться виключно з метою їх подальшого контролю без обрахунку тих чи інших показників на основі облікових даних. Так, в системі управлінського обліку використовується ряд показників собівартості (повної, змінних витрат, нормативної) для обґрунтування управлінських рішень в ділянці ціноутворення, формування асортиментної політики, обчислення величини прибутку, оцінки запасів тощо.

Вважаємо, що процеси обліку витрат і калькулювання собівартості слід розглядати як взаємообумовлюючі і взаємопов'язані: калькулювання здійснюється на основі інформації, яка формується в системі обліку витрат. Тут можна погодитись із думкою Маргуліса А. Ш., який зазначив: “...метод обліку витрат і калькулювання становлять єдиний процес дослідження витрат з позицій їх аналізу і контролю, а в кінцевому результаті визначення собівартості продукції” [5, с. 30].

Що стосується процесу калькулювання, то тут також можна виділити два підходи:

калькулювання – це сукупність розрахунків;

калькулювання – це сукупність процедур на бухгалтерських рахунках.

Перший напрямок підтримує більшість вітчизняних і зарубіжних вчених, серед них слід назвати Басманова І. А., Кужельного М. В., Лінника В. Г., Поклада І. І. та інших. Зокрема, Басманов І. А. вказував: “Метод калькулювання – це науково обґрунтована сукупність прийомів, що використовуються для обчислення собівартості певної продукції (її одиниці, частини, комплексу) підприємства (об'єднання), його підрозділу і процесів (переділів)” [6].



Слід зазначити, що названий автор під прийомами розумів виключно розрахунки, оскільки серед методів розрахунку собівартості він наводить такі: прямого розрахунку; розподілу витрат; виключення витрат та інші. Звідси можна зробити висновок, що це не методи калькулювання, а скоріше можливі арифметичні дії, що застосовуються при розрахунку собівартості.

Найбільш яскравим представником другого підходу до визначення процесу калькулювання можна вважати Щенкова С. А., який вважає, що до обліку витрат і калькулювання собівартості слід застосовувати єдиний підхід: "Якщо ми можемо обліковувати на бухгалтерських рахунках витрати на виробництво, то можливим є і облік собівартості на спеціальних калькуляційних рахунках. Собівартість визначається у цьому випадку в системному порядку за кожною аналітичною позицією цих рахунків" [7].

Таким чином, вказані автори дотримуються двох полярних точок зору: або калькулювання відбувається тільки шляхом здійснення необхідних розрахунків, або виключно на основі даних аналітичного обліку. Вважаємо, що оптимальним варіантом повинно бути поєднання цих підходів: на синтетичних рахунках витрат необхідно виділити максимально можливу кількість рівнів аналітичних субрахунків, які нададуть можливість одержати собівартість об'єкта калькулювання безпосередньо за оборотами на відповідному субрахунку. У випадках, коли це неможливо (наприклад, на підприємстві існує велика кількість об'єктів калькулювання), то необхідно здійснювати додаткові розрахунки.

На основі дослідження економічної літератури зроблений висновок про велику кількість методів калькулювання та різні підходи авторів до їх класифікації. Однак, найчастіше зустрічаються такі методи, як позамовний, попередільний, попроцесний, нормативний. Основним недоліком підходів до класифікації слід вважати те, що деякі автори поряд наводять нормативний метод поряд із уже названими методами калькулювання собівартості у якості альтернативи [8, с. 327; 9, с. 337]. Вважаємо такий підхід неправомірним, оскільки калькулювання собівартості здійснюється у комбінації нормативного методу з методом, який найкраще відповідає особливостям конкретного підприємства і виду діяльності.

Виходячи з викладених вище положень розроблена розгалужена класифікація методів калькулювання собівартості. В основу запропонованої класифікації покладені такі основні підходи:

за періодичністю калькулювання: позамовний (позамовно-подетальний, позамовно-попроцесний, позамовно-партійний, позамовно-поопераційний), попроцесний (однопроцесний, багатопроцесний), попередільний (однопредільний і багатопредільний, прямий і розподільний);

за повнотою включення витрат до собівартості: калькулювання повної собівартості, калькулювання обмеженої (неповної) собівартості;

за оперативністю калькулювання: нормативний, ненормативний, змішаний.

Подібно до методів обліку, методи калькулювання собівартості також застосовуються у комбінації одне з одним як між виділеними ознаками, так і всередині деяких з ознак. Вважаємо, що на бурових підприємствах доцільно застосовувати позамовний метод калькулювання із застосуванням елементів попроцесного методу. Це пов'язане з тим, що необхідно одержувати інформацію як про собівартість окремої свердловини, так і про собівартість окремих етапів будівництва свердловин загалом по підприємству і в розрізі окремих свердловин. Таким чином, собівартість окремої свердловини одержимо за допомогою використання позамовного методу, а окремих етапів її будівництва – за допомогою попроцесного методу.

Досягнення цих завдань полегшить використання розроблених з урахуванням вказаних потреб форм первинних і зведених документів. Зокрема, картка обліку витрат на будівництво свердловини надає можливість калькулювати собівартість замовлення (свердловина), а також окремих процесів: списання витрат на собівартість реалізації здійснюється по закінченні певного етапу будівництва свердловини. Картка обліку витрат на будівництво свердловин також надає інформацію про витрати за окремими центрами відповідальності, а узагальнення даних за всіма картками на кінець звітного періоду дозволить одержати розмір незавершеного будівництва.

Необхідно зазначити, що цей підхід відповідає вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти" [10] і дозволить оцінити ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом на основі співвідношення фактичних витрат і загальної суми витрат за контрактом. Вважаємо, що саме цей метод найбільш прийнятний для визначення ступеня завершеності робіт, оскільки в натуральному виразі виміряти обсяг здійснених робіт неможливо через їх неоднорідність на різних етапах.

Необхідно зазначити, що деякі вчені [2, с. 361; 11, с. 6] стверджують, що бухгалтерська фактична калькуляція втратила свою практичну цінність, і її недоцільно застосовувати для ціноутворення, проведення економічного аналізу тощо. Можна погодитись з авторами в тій частині, що фактична собівартість не може бути основою для ціноутворення в умовах конкуренції, де ціна утворюється виходячи з попиту і пропозиції. Однак, фактична собівартість слугить мірою правильності складання планових і нормативних калькуляцій та відправною точкою для їх складання на наступні періоди. Без фактичної собівартості неможливо оцінити діяльність окремих центрів відповідальності, виявляти наявні на підприємстві резерви, визначити фінансові результати тощо. Тобто фактична собівартість є необхідним показником в оцінці діяльності підприємства.



На вибір методів калькулювання безпосередній вплив мають об'єкти калькулювання витрат. На досліджуваних бурових підприємствах доцільно виділити такі об'єкти калькулювання: центри відповідальності (виникнення) витрат – цехи, бригади, служби; замовлення – свердловини; процеси – окремі етапи будівництва свердловин.

Отже, на основі аналізу існуючих підходів до обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості ми обґрунтували доцільність застосування поєднання позаомовного і попроцесного методів з формуванням фактичної повної виробничої собівартості. Слід зазначити, що додаткових досліджень вимагає розгляд методів обліку і калькулювання собівартості послуг цехів допоміжного та обслуговуючого виробництва бурових підприємств.

Література

1. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська / За ред. Ф. Ф. Бутинця / 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 480 с.
2. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. Палий В. Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
4. Николаева С. А. Принципы формирования и калькулирования себестоимости. М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 144 с.
5. Калькулирование себестоимости в промышленности / Под ред. А. Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1975. – 295 с.
6. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1970. – 168 с.
7. Щенков С. А. Система счетов и баланс предприятия. – М.: Финансы, 1973. – 320 с.
8. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” / Н. М. Малюга, Я. В. Лебедзевич, Л. Л. Горещька, Т. В. Давидюк; За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.
9. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: Навч. посібник. – 3-тє вид., доп. й перероб. – К.: А.С.К., 1998. – 784с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”: Затверджене наказом Міністерства фінансів від 28 квітня 2001 року № 1. З наступними змінами і доповненнями // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6.
11. Литвин Ю. Я. Об учете затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 3. – С. 3–7.

УДК 657.47

ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА ПІДСТАВІ РЕЛЕВАНТНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

В. К. Орлова, Т. І. Долішня

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу,
76019, м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська, 15, тел. 8(03422)40137

В статье исследован вопрос целесообразности использования релевантной информации при принятии краткосрочных управленческих решений, которые обычно направлены на перспективу. В связи с этим проведен анализ релевантной информации для принятия управленческих решений: раскрыто концепцию релевантности доходов и затрат, а также указан ряд ошибочных концепций релевантности затрат.

It was considered the problem of relevant information use in aspect of making short-term managerial decisions directed for future periods. According to this the relevant information for making managerial decisions was analyzed: the concept of revenues and costs relevancy was exposed and some wrong conceptions of relevant costs were indicated.

В останні роки проблемам розвитку й організації управлінського обліку на підприємствах України та близького зарубіжжя вчені-економісти приділяли багато уваги. Цьому питанню присвятили свої роботи С. Ф. Голов, М. С. Пушкар, В. С. Лень, Ф. Ф. Бутинець, В. Е. Керимов та інші [6, 1, 3, 4].

На сьогоднішній день “управлінський облік, як частина загальної системи бухгалтерського обліку починає формуватись в Україні в зв’язку з переходом до ринкових відносин, які вимагають принципово іншого підходу до побудови інформаційної системи фірми, ніж планова економіка, відстежуючи не тільки внутрішні, але й зовнішні процеси і явища господарської діяльності” [1].

