

ПРОБЛЕМИ КЛАСИФІКАЦІЇ І ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ВИДАТКІВ НАУКОВО-ДОСЛІДНИХ УСТАНОВ В СИСТЕМІ АГРОПРО-МИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ ОБЛАСТІ

(на прикладі Подільської дослідної станції Тернопільського інституту агропромислового виробництва УААН)

Постановка проблеми. Функціонування науково-дослідних установ в системі агропромислового виробництва залежить багато в чому від системи бюджетного фінансування. В умовах значної ваги виробничої діяльності для забезпечення виконання науково-дослідних робіт необхідно створити ефективну систему менеджменту витрат виробництва сільськогосподарської продукції, що базується на достовірній, правдивій і повній інформації про них. Особливості ведення бухгалтерського обліку при цьому визначають критерії класифікації витрат, визначення яких є неоднозначним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивчення даної проблеми показало, що питанням обліку витрат виробництва та їх класифікації займаються ряд відомих вітчизняних та зарубіжних економістів та вчених, а саме: В. Г. Лінник, П. Т. Саблук, С. Ф. Голов, Л. К. Сук, С. І. Дем'яненко, Ю. С. Цал-Цалко, Л. В. Нападковська, а також Г. Фандель, Р. Ентоні, Дж. Ріс, В. В. Личьова, Т. П. Карпова, А. Д. Шеремет тощо. Дослідженнями проблемами обліку в бюджетних установах ґрунтовно займаються Р. Т. Джога, С. В. Свірко, Л. М. Сінельник та інші.

Разом з тим, в умовах поєднання діяльності питанням визначення критеріїв класифікації витрат виробництва структурних підрозділів науково-дослідних установ в системі агропромислового виробництва не приділяється достатньої уваги.

Завдання дослідження. Проаналізувати систему класифікації витрат виробництва, дослідити можливість поєднання класифікаційних ознак з метою вирішення завдань обліку та управління виробничими витратами.

Основна частина. Управління виробничими витратами розглядається економістами як виробничий ресурс і як його функція впливає на формування виробничих витрат та ефективність господарювання. Працюючи на принципах: аналізу діяльності; побудови всієї системи на оцінці витрат; постійного процесу вдосконалення управління регулюють виробничу діяльність, в процесі якої виникають витрати.

Мета менеджменту виробничих витрат формує систему обліку і контролю, що передбачає визначення об'єктів обліку та контролю; забезпечення зв'язку обліку і контролю витрат з іншими системами діяльності; встановлення процедур фіксування фактичних витрат; співставлення фактичних витрат із нормами; аналіз відхилень та обґрунтування висновків.

Ведення обліку витрат виробництва в цілому, та в Подільській дослідній станції зокрема, направлено на обчислення фактичної собівартості продукції. Управлінський ж облік витрат виходить за межі аналізу вже здійснених витрат. Його завдання полягає в іншому – прийнятті рішення на основі даних обліку для отримання необхідного результату в майбутньому.

Таким чином, прийняття будь-якого рішення базується на системі достовірної, правдивої і повної інформації про витрати на виробництво.

Напрямок обліку і визначив можливі критерії класифікації, за якими виділяють три групи витрат:

1. Витрати для визначення собівартості.
2. Витрати, згідно яких приймаються управлінські рішення.
3. Витрати, які використовуються в системі планування, контролю і регулювання.

Хоча у практиці обліку під класифікаційними ознаками розуміють переважно номенклатуру статей калькуляції (табл. 1) [3, С. 13].

Питання про витрати виробництва розглядають у динаміці для повного уявлення про їх реальну поведінку у ринковому середовищі.

Професор С. І. Дем'яненко виділяє три періоди часу, з якими пов'язує класифікацію і теорію витрат виробництва взагалі: одномоментний, короткостроковий і довгостроковий [1, С. 40]. У зарубіжній економічній літературі виділяють лише два останніх періоди.

Короткостроковий період визначає зміну кількості певних виробничих ресурсів, які динамічно можуть перемішуватись у просторі (обігові фонди, трудові ресурси). Частина із виробничих ресурсів при цьому не змінюється.

Класифікація витрат на виробництво

ОСНОВНІ КЛАСИФІКАЦІЇ	ВИДИ ВИТРАТ
За економічним змістом	Затрати уречевливої і живої праці
За відношенням до факторів кругообороту виробничих фондів	Постачально-заготовчі, виробничі, збутові
За роллю у процесі виробництва	Виробничі і позавиробничі
За відношенням до стадій циклу "наука-техніка-виробництво"	Виробничі і передвиробничі (на підготовку і освоєння виробництва)
За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні (витрати по обслуговуванню виробництва і управління)
За способом віднесення на собівартість продукції	Прямі і непрямі
За відношенням до обсягу виробництва	Постійні, змінні (пропорційні, прогресивні, дегресійні)
За складом	Комплексні і одноелементні (прості)
За доцільністю	Продуктивні, непродуктивні
За календарними періодами	Поточні, майбутніх періодів, минулих періодів
За періодичністю виникнення	Повсякденні і одночасні
За відношенням до готового продукту	Затрати у незавершене виробництво
За охопленням планування	Планові, непланові
За охопленням нормування	Нормовані, ненормовані
За можливістю контролю на даному рівні керування	Контрольовані і неконтрольовані
У зв'язку з цілями підприємства	Короткострокові і довгострокові
У залежності від управлінських рішень	Релевантні і нерелевантні

Довгострокова модель формування витрат виробництва є складнішою. Особливість поведінки виробничих витрат у цьому періоді полягає у тому, що підприємство має можливість здійснювати масштаб виробництва і як наслідок свої розміри. При цьому рівень витрат виробництва визначає закон зниження віддачі ресурсів. У довготривалому періоді часу, який складається із певної сукупності короткострокових періодів, дія цього закону припиняється. Таким чином, у кожній із величин витрат є змінний і постійний елемент, який проявляється у тій чи іншій мірі. Усе залежить від тривалості періоду часу, який обирається для аналізу.

Однією із функцій управління є контроль і регулювання. Існуючі принципи обліку витрат виробництва шляхом їх розподілу між продукцією не в повній мірі підходять для здійснення контролю, оскільки цикл виробництва складається із певної кількості технологічних процесів і втрачається зв'язок між відповідальною особою та витратами. Тому на практиці рекомендується застосовувати наступний підхід – облік витрат за центрами відповідальності.

В економічній літературі під управлінням витратами розуміється комплексний процес, який охоплює операції нормування і планування, обліку і аналізу виробничих витрат, контроль за процесами їх формування. На думку Т. П. Карпової є два підходи контролю за витратами:

- кошторисний (бюджетний) метод контролю;
- нормативний облік витрат [2, С. 92].

Функціонування науково-дослідних установ, в тому числі Подільської дослідної станції, як бюджетних організацій зобов'язує їх вести облік видатків, які за економічним змістом відрізняються від витрат господарських підрозділів. Таким чином, забезпечується подання звітності до органів Державного Казначейства.

Крім цього, видатки є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів. Тому побудова бухгалтерського обліку видатків залежить від їх класифікації. На сьогодні діє така чинна класифікація видатків (рис. 1) [4, С. 36].

Поділ видатків залежно від джерел покриття впливає на їх планування та облік. З огляду на принципи обліку це забезпечує одержання повної та неупередженої інформації про видатки загального та спеціального фондів.

В даній класифікації певний інтерес мають видатки залежно від етапу руху бюджетних коштів. Першу групу серед них становлять касові видатки, що по своїй природі близькі до змісту витрат за монетарною будовою. Їх розмір вказує лише на рівень утримання установи. Завданням обліку при цьому є здійснення контролю за цільовим витрачанням бюджетних коштів відповідно до кошторисних асигнувань.



Рис. 1. Класифікація видатків бюджетної установи

Дійсні видатки науково-дослідних установ формують фактичні видатки. Вони є показником кінцевого виконання кошторису установи, а також остаточної вартості виготовленої продукції. Як правило, фактичні видатки не збігаються з касовими ні в часі, ні в сумі. Це відбувається через те, що перерахування коштів з рахунка не означає для організації витрачання відповідних матеріалів у передбачених цілях, а виплата заробітної плати, для прикладу, може не співпадати із періодом нарахування.

Так, у 2004 р. за результатами діяльності фактичні видатки Подільської дослідної станції становили 1290020 грн., а касові – 218915 грн. (табл. 2).

Як видно із таблиці, показники касових і фактичних видатків не збігаються. Зокрема, за даний період нараховано 423539 грн. заробітної плати, а виплачено всього 77273 грн. Часткова оплата рахунків і зобов'язань спостерігається при нарахуванні соціальних внесків (фактичні видатки – 56196 грн. і касові видатки – 7466 грн.), купівлі матеріалів (40955 грн. і 18955 грн.), паливно-мастильних матеріалів (70797 грн. і 51797 грн.), оплаті послуг поточного ремонту (18000 грн. і 0 грн.), зв'язку (2694 грн. і 2594 грн.), електроенергії (65808 грн. і 35808 грн.), а також сплаті податків і зборів до бюджету (580011 грн. і 17202 грн.). Це свідчить про недостатність коштів, неефективне виробництво, в результаті чого існування кредиторської заборгованості станом на 1.01.2005 р. в розмірі 1071105 грн.

Недоліком, на нашу думку, є нерозподілення таких видатків на виробничу собівартість, витрати на збут, адміністративні витрати тощо. Відсутність такої інформації у фінансових звітах обмежує можливості користувачів у прийнятті рішень. Крім цього, це вимагає вести облік витрат одночасно за кількома класифікаційними ознаками, що технологічно ускладнює його та потребує залучення додаткових зусиль для збору даних, їх аналізу і передачі керівництву. Проблемою у такій ситуації може бути несвоечасність і недостовірність облікової інформації.

Слід також зазначити, що тісний зв'язок цих видатків визначає їх облік за єдиною номенклатурою. Та водночас касові та фактичні видатки є окремими об'єктами бухгалтерського обліку [4, С. 37].

В основі бюджетної класифікації як об'єднуючого фактора організації бухгалтерського обліку видатків лежить їх економічна класифікація, яка передбачає розмежування видатків бюджету на чотири групи: поточні видатки, капітальні видатки, нерозподілені видатки та кредитування за вирахуванням погашення.

За функціональною класифікацією видатків відбувається розмежування на розділи, підрозділи та групи, відповідно до яких конкретизуються напрямки спрямування бюджетних коштів на здійснення загальних та інших функцій держави чи органів місцевого самоврядування. Відомча ж класифікація видатків бюджету передбачає формування переліку головних розпорядників бюджетних коштів.

Таблиця 2

Показники касових та фактичних видатків Подільської дослідної станції у 2004 р.

Статті видатків	Показники	
	Касові видатки	Фактичні видатки
Оплата праці	77273	423539
Нарахування на заробітну плату	7466	56196
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	18955	40955
М'який інвентар та обмундирування	569	569
Транспортні послуги та утримання транспортних засобів	51797	70797
Поточний ремонт обладнання, інвентаря, будівель та технічне обслуговування	–	18000
Послуги зв'язку	2594	2694
Інші послуги та видатки	17202	580011
Видатки на відрядження	1998	22898
Водопостачання та водовідведення	200	200
Послуги постачання електроенергії	35808	65808
Послуги постачання природного газу	1053	1053
Капітальний ремонт об'єктів	4000	7300
ВСЬОГО	218915	1290020

Висновки. Існуюча система класифікації витрат виробництва є багатогранною і складною за будовою, виконує різні завдання та забезпечує здійснення багатьох функцій управління і до певної міри потребує уточнення.

Кожна із розглянутих класифікаційних ознак впливає на організацію бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат виробництва і видатків науково-дослідних установ в системі агропромислового виробництва, ускладнюючи його та ставлячи перед ним додаткові завдання. Незважаючи на це, вважаємо, що основним принципом ведення обліку витрат є одержання достовірної, правдивої і повної інформації про вартість виготовленої продукції.

Література

1. Дем'яненко С. І. Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві. – К.: КНЕУ, 1998. – 264 с.
2. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
3. Дікань Л. Б., Калініченко О. О. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки. – Харків: Гриф. – 2000. – 80 с.
4. Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник / За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. – К.: КНЕУ, 2003. – 483 с.