

Андрій Сава

УПРАВЛІНСЬКІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА СТРУКТУРНИХ ПІДРОЗДІЛІВ НАУКОВО-ДОСЛІДНИХ УСТАНОВ В СИСТЕМІ АГРОПРОМИСЛОВОГО ВИРОБНИЦТВА

У статті розглянуто питання особливостей формування системи бухгалтерського обліку в структурних підрозділах науково-дослідних установ та визначення управлінських аспектів обліку витрат виробництва

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання не може здійснюватись без професійного управління, яке базується на якісній та своєчасній обліковій інформації. Розв'язати цю проблему можна за допомогою розвитку національної системи бухгалтерського обліку.

Особливого значення управлінська властивість інформації набуває на підприємствах, що знаходяться під наглядом держави. Контроль за раціональним використанням державних коштів і майна, а також ефективним веденням господарства підвищує роль обліку в економічних процесах, що відбуваються у виробництві.

Облік виробництва в міру розвитку національної системи обліку спрямований на відображення інформації про фактичну собівартість продукції, тобто події, що вже відбулись. Інтеграційні процеси в економіці України зумовили адаптацію обліку до сучасних систем господарювання шляхом його стандартизації. Вона передбачає застосування єдиних норм та стандартів, а також удосконалення теоретично-методологічних і науково-практичних прийомів обліку. Поряд із необґрунтованим перенесенням міжнародних стереотипів у вітчизняну економіку існує проблема створення власної системи обліку витрат.

Теоретично обґрунтували питання обліку витрат виробництва ряд вітчизняних та зарубіжних вчених: В.Г.Лінник, С.Ф.Голов, Г.Г.Кірейцев, М.Г.Чумаченко, Ф.Ф.Бутинець, М.Т.Білуха, Ю.А.Верига, В.В.Сопко, П.Я.Хомин, В.І.Ткач, Л.В.Нападовська, а також Я.В.Соколов, А.Д.Шеремет, В.В.Личова, К.Друрі, Р.Ентоні, Дж.Ріс та інші.

У вітчизняній економічній літературі практично відсутні наукові дослідження з обліку витрат виробництва структурних підрозділів науково-дослідних установ в системі агропромислового виробництва.

Із розпадом СРСР Україна розпочала перехід до ринкової економіки. Відповідним чином це вплинуло на реформування бухгалтерського обліку. За відсутності чіткої моделі функціонування економіки та стратегії розвитку країни процес побудови власної системи обліку відбувається повільно та постійно змінюється. Враховуючи вимоги становлення ринкової економіки, у вітчизняному обліку застосували принципи організації та методології його ведення згідно МСБО.

Прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначив по-новому категорію «бухгалтерський облік». Проте існують й інші визначення цього поняття. Це викликано в основному через складність його тлумачення. В економічній літературі існує ряд підходів визначення обліку:

- методичний;
- змістовний;
- цільовий.

Перший вказує на те, що як повинно здійснюватись ведення справ. При цьому зверталась увага лише на методи реєстрації фактів господарського життя.

Другий підхід ґрунтується на його визначенні як науки, що займається обчисленням у грошовому вимірі вартості майна підприємства. Але при цьому залишається невідомим для чого це робиться.

Цільовий ж підхід визначив облік так: «це наука, яка, враховуючи закони права та економіки, використовує обчислення, щоб охарактеризувати функції управління і з найменшими затратами досягати найбільшого економічного ефекту»[2:7].

Як бачимо, існування різних підходів вказує на те, що кожен з елементів дефініції обліку є важливим. Та на нашу думку, найголовнішим є останній, оскільки основне завдання обліку – задоволення потреб в інформації.

Розуміння власників та менеджерів, що через призму обліку можна впливати на внутрішні процеси, зумовило появу поняття «управлінський облік». Його ведення безпосередньо на місці виробництва та поширення сприяли відокремленню від фінансового обліку. І починаючи з 50-х рр. ХХ ст. в західних країнах ці категорії розглядали окремо.

Погляди науковців щодо цього питання є різним. З одного боку, класичне трактування обліку базується на тому, що він забезпечує здебільшого констатацію фактів господарського життя в грошовому вимірі. А це означає лише відображення минулого. Тому управлінський облік відокремлюється, оскільки застосовується для прийняття майбутніх рішень. Такі переконання поширені серед науковців країн із ринковою економікою.

Висновки вітчизняної науки дещо відрізняються. Концепція управлінського обліку виникла у нас порівняно з іншими країнами недавно, коли у 1986 році в Радянському Союзі видано монографію польського професора А.Яругової з даної теми дослідження. Л. В.Нападовська цитує слова професора Я.В.Соколова, який сказав: «Це уже принципово нова бухгалтерія і більшість її змісту дуже швидко ввійде в практику нашої економічної і бухгалтерської роботи» [7:29].

Пізніше Я.В.Соколов дійшов висновку, що поділ обліку на фінансовий та управлінський не є цілком вірним. Цьому є ряд пояснень:

- самі назви мають двозначний характер, бо виходить, що фінансовий облік не виконує функції управління фінансами;
- до кінця ХІХ ст. на практиці тільки й існував управлінський облік [2:23].

Результати дослідження професора М.П.Войнаренка вказують на інше. Спираючись на твердження багатьох зарубіжних та вітчизняних економістів про надважливість інформації, яку забезпечує управлінський облік, серед них: Р.Ентоні, Дж.Ріса, Р.Гаррісона, А.Яругової, С.Голова, С.Ніколаєвої, М.Чумаченка, В.Ткача і М.Ткача, Е.Вілкаса та Е.Маймінасома й інших, він вказує, що поділ фінансового і управлінського обліку дозволить через схему їх взаємодії вирішити такі проблеми:

- значно посилити дію управлінських функцій фінансового обліку;
- більш ефективно спрямувати обидва види обліків на досягнення конкретних фінансових результатів діяльності підприємства [8:338].

На наш погляд, робити такі висновки не дуже коректно. Звичайно, важко не погодитись із тим, що управлінський облік забезпечує керівництво підприємства необхідною інформацією для планування, власне управління та контролю за його діяльністю. У цьому полягає мета його ведення. Але те, що обидва використовують метод подвійного запису, вказує на їхню схожість, ніж різницю.

Аргументи поділу, що наводяться в економічній літературі, в основному зводяться до наступного: наявність внутрішніх і зовнішніх користувачів. Відповідним чином це визначає різну методологію обліку. Такий підхід піддає сумніву законодавчій регламентації бухгалтерського обліку згідно чинного законодавства.

У такому випадку слід говорити не про методичну базу, а завдання, які ставляться перед обліком. Їх виконання залежить від цілей користувача. А вони неоднорідні між собою, так і всередині групи. Наприклад, групу зовнішніх складають постачальники, працівники контролюючих органів, кредитори тощо, а внутрішніх – працівники, керівники, власники. У

кожного з них власні потреби, задоволення яких залежить від використання наявних методів та способів отримання обробки інформації всередині самої системи обліку.

Строкатість думок щодо тлумачення управлінського обліку економістами та науковцями в першу чергу виникає з приводу визначення категорії. Аналіз літературних джерел вказує, що існує ряд позицій з питань управлінського обліку. Зокрема, Ф.Ф.Бутинець виділяє наступні думки з приводу пояснення місця та значення управлінського обліку:

- а) бухгалтерський облік єдиний;
- б) управлінський облік – це підсистема бухгалтерського обліку;
- в) управлінський облік надає інформацію для прийняття рішень, планування, контролю

[1:281].

Деякі із зарубіжних науковців підтримують твердження про те, що управлінський облік є підсистемою обліку в цілому. Так, Д.Міддлтон стверджує: «Управлінський облік ґрунтується приблизно на тих самих принципах, що й фінансовий. Це сприяє найбільш повному використанню бухгалтерського балансу, інформації по рахунках прибутків і збитків, звітності про рух коштів і аналізу коефіцієнтів» [6:13].

На практиці в зарубіжних країнах застосовують чотири варіанти організації управлінського обліку. Один з них поширений на вітчизняних герегах. Він полягає у використанні єдиного плану рахунків і ґрунтується на цілковитій інтеграції обліку витрат і прибутків в об'єднану бухгалтерію.

Українські науковці у своїх дослідженнях висловлюють наступні думки. Зокрема, Ю.А.Верига та С.М.Деньга пропонують у цьому напрямку виділити поняття «управлінський екаунтинг», що включає систему обліку, планування, контролю та аналізу [3:243].

І.Дрозд у своїх працях зосередилась на категорії «бухгалтерський аутсорсинг», сутність якого полягає в передачі окремих функцій підприємства професійному сторонньому виконавцю та концентрації всіх власних ресурсів на тому виді діяльності, який є основним для підприємства [4:10-11].

Вищезгадані способи інтерпретації змісту управлінського обліку, на нашу думку, у певній мірі спотворюють його суть та обмежують значимість. Поява ж нових категоріальних одиниць не змінює методологічну основу обліку на практиці.

Порушуючи дане питання, В.О.Ластовецький пропонує у такому випадку назвати управлінський облік управлінською інформацією, яку хоче знати керівництво. У крайньому випадку замінити його на поняття «управління витратами», як зроблено в Сполучених Штатах з 2000 року [5:15].

На наш погляд, бухгалтерський облік – інтегрована система знань. Сфера застосування в діяльності підприємства визначається рівнем потреб управління. Зважаючи на законодавчу регламентацію обліку, вважаємо, допустимим використання існуючих методів і прийомів у наданні необхідної інформації в такій формі та з такою метою, що визначається питаннями облікової політики.

Проаналізувавши різні погляди економістів та науковців щодо суті управлінського обліку, можна зробити висновок про існування окремих підходів його тлумачення зарубіжних і вітчизняних вчених. Існування різних думок з цього приводу пояснюється й іншим. В царині наук з бухгалтерського обліку не знайдено єдності щодо визначення принципів його організації та ведення.

Досліджуючи це питання, ми дійшли висновку, що позиції економістів розходяться у наближенні дії принципів до системи управління, тобто підпорядкуванні їх лише цілям управління, та у застосуванні в межах законодавчої регламентації.

Оскільки принцип – це те, що лежить в основі будь-якої теорії, питання принципів побудови обліку витрат як підсистеми обліку є не менш важливим.

Підґрунтям обліку є дія економічних законів. Їх вплив на визначення господарських фактів та процесів характеризує продуктивні сили і виробничі відносини як єдину структуру. Ця єдність базується на теорії подвійності. Зважаючи на це, виділяють два основні принципи обліку:

- автономності господарства (власника);
- двоїстості (подвійного подання господарства та фактів господарювання).

Враховуючи те, що облікові дані представляють собою єдину систему, задану в інтересах управління, Я.В. Соколов вважає загальним принципом – принцип цілісності [2:26].

Ці принципи мають тісний зв'язок. Так, із принципу цілісності випливає метод подвійного запису, в якому він і реалізується. Оскільки єдність системи обліку відповідає цілісності підприємства, то тут проявляється принцип автономності. Всі інші принципи, на нашу думку, випливають із них.

Розглядаючи дане питання через призму впливу дії принципів на методіку ведення обліку, зокрема обліку виробничих витрат, слід зауважити увагу на інший підхід їх визначення у системі управлінського обліку.

Якщо говорити про підпорядкованість такого обліку лише системі управління, його вимогам та потребам, то точка зору науковців про специфічність принципів управлінського обліку виправдана. Так, Л.В.Нападовська у своїх дослідженнях виділяє дві групи принципів: загальні (законність, діалектичний розвиток, ефективність, доцільність) і специфічні, а саме:

- принцип методологічної незалежності;
- орієнтація обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства;
- принцип результативності;
- принцип відповідальності;
- багатоваріантність;
- принцип комплексності;
- принцип «різна собівартість для різних цілей» [7:47].

Особливу увагу привертає останній пункт. За словами автора цей принцип дозволяє формувати різну собівартість в залежності від мети управління. З одного боку, можна із цим погодитись. Орієнтація на потреби внутрішнього користувача інформації зумовлює і, головне, дозволяє застосовувати будь-які прийоми у веденні обліку витрат з метою досягнення необхідної мети. Водночас це означатиме, що на підприємствах з приблизно однаковими умовами функціонування може визначатись різна собівартість однотипної продукції. А це може спричинити викривлення інформації, призначеної для зовнішніх користувачів.

Враховуючи й те, що керівники структурних підрозділів можуть зіштовхнутись з рядом проблем:

- невиправдано велика втрата часу спеціалістів на складання аналітичних звітів;
- дані звітів можуть суперечити одні одному;
- отримання інформації із запізненням, існує висока ймовірність порушення методологічних засад обліку та втрати ефективності управління в цілому.

Тому вважаємо, що у застосуванні специфічних принципів управлінського обліку повинна бути межа, яка б розділяла завдання та функції обліку за допомогою положень облікової політики і водночас підпорядкувала законодавчій регламентації.

Одним із визначення обліку витрат є наступне – це складання бюджетів (кошторисів), розрахунок нормативних і фактичних витрат за окремими операціями, процесами, видами діяльності чи продукції. Виконання кошторису доходів і видатків, що притаманне структурним підрозділам науково-дослідних установ, є важливим елементом ведення бухгалтерського обліку. При цьому враховується три показники: надходження, касові та фактичні видатки. Глибока аналітичність, що здійснюється одночасно у декількох напрямках: класифікація витрат за економічними статтями, поділ надходжень за джерелами доходів, визначення касових і фактичних видатків на основі центрів відповідальності, видів діяльності тощо підвищує вимоги до процесу обліку.

Проаналізувавши вищезгадане, автори переконані, що між обліком витрат та управлінням структурними підрозділами науково-дослідних установ в системі агропромислового виробництва існує тісний зв'язок.

Підсумовуючи дане питання, на наш погляд, слід зробити ряд зауважень. Середовище діяльності підприємства характеризується через призму зовнішніх і внутрішніх чинників. Впливаючи на систему управління, визначаються основні положення потреб та вимог, які через поставлені завдання формують модель бухгалтерського обліку.

Систему обліку необхідно розглядати як інтегровану структуру фінансового та управлінського обліків. Останній функціонує як підсистема із чітко вираженими особливостями, індивідуальними методами і прийомами відображення господарських фактів діяльності підприємства. Підпорядкованість обліку витрат цілями та стратегії управління відокремлює його від фінансового за певними ознаками, основним з яких є користувачі інформації. Водночас немає передумов говорити про його самостійність. Існування ж різних підходів щодо тлумачення категорії та визначення принципів організації і побудови обліку, на нашу думку, вказує на його вагу в управлінні.

Враховуючи те, що у вітчизняній практиці ведення господарства основним показником є собівартість продукції, то процеси планування, обліку, калькування і аналізу витрат виробництва є незамінним засобом для досягнення успіху. Як доводять наукові дослідження і практична діяльність в системі обліку витрат є ряд прогалин та проблем, які необхідно вирішити.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524с.
2. Бухгалтерский учет: история и современность. – Т.1. – Соколов Я.В. Принципы и концепции бухгалтерского учета. – Уфа, 2000.
3. Верига Ю.А., Денга С.М. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. – Частина 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: Монографія. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355с.
4. Дрозд І. Бухгалтерський аутсорсинг як організаційна форма сучасного обліково-аналітичного процесу // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №8. – С.10-14.
5. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики. – Чернівці: Прут, 2005. – 200с.
6. Миддлтон Девід. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ.; Под. ред. И.И. Елисеевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408с.
7. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450с.
8. Системи обліку в Україні: трансформування до міжнародної практики / За ред. проф. М.П. Войнаренка. – Київ: Наукова думка, 2002. – 718с.

Andriy Sava

MANAGERIAL ASPECTS OF PRODUCTION EXPENSE STOCK OF STRUCTURAL DEPARTMENTS OF SCIENTIFIC-RESEARCH INSTITUTIONS IN THE SYSTEM OF AGROINDUSTRIAL PRODUCTION

There are considered the features of forming of the accounting in structural subdivisions of research establishments and determination of management aspects of accounting of the production costs in the article

УДК 657.47