

- 7 Ревизия и контроль на железнодорожном транспорте: Учебник для вузов ж.-д. тран. / Н.И. Силаев, С.А. Артемьев и др.; Под ред. Н.И.Силаева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Транспорт, 1988. – 248 с.
- 8 Сопко В.В., Шило В.П., Верхоглядова Н.І., Ільїна С.Б., Брадул О.М. Організація і методика проведення аудиту: Навчально-практичний посібник. – 2 -е вид., перероб. та доп. – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 576 с.
- 9 Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финанстатинформ», 2000. – 239 с.
- 10 Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту: Підручник. – К.: Знання, 2006. – 295 с.
- 11 Царев Р.М., Губкевич Т.В. Организация внутреннего аудита на железных дорогах // Экономика железных дорог. – 1999. – № 5. – С.33 – 36.

В статье обобщены существующие в настоящее время взгляды на понятие и предназначение внутреннего аудита и установлены основные направления внедрения службы внутреннего аудита на предприятиях железной дороги. Определены основные преимущества и недостатки внутриведомственного контроля на железной дороге, а именно службы контрольно-ревизионной работы и финансовых расследований, определены основные задачи ее деятельности и способы ее реорганизации в службу внутреннего аудита.

The existing views on the essence and destination of internal audit are generalized in the article. The principal orientations of introduction of the internal audit service on the railway enterprises are proposed. The basic advantages and disadvantages of railway enterprise's inner-department control which are represented by the service of control, inspection and financial investigation are determined. The main tasks of its activity and ways of reorganization to the internal audit service are discussed.

УДК 657.471

Н.М. Нечай, канд. екон. наук, ст. викладач

КНЕУ ім. Вадима Гетьмана

Вдосконалення методики обліку витрат

Висвітлено проблеми обліку витрат, які не співпадають в часі з одержанням доходу; надано пропозиції стосовно вибору та обґрунтування методики списання та розподілу невикористаних витрат. **невикористані витрати, резерв на відшкодування витрат, розподіл витрат, витрати на гарантійний ремонт та обслуговування**

Ринкове середовище вимагає від вітчизняних підприємств зміни пріоритетів діяльності, а саме: переходу від виробничо-збутової до маркетингової орієнтації діяльності. В умовах ринку головним для одержання фінансового результату є не лише забезпечення процесу виробництва продукції, а й доведення її до споживача, а тому зростають обсяги та вартість підсистем підтримки основного виробництва таких, як маркетинг, наукові дослідження та розробки, загальне адміністрування.

В економічних дослідженнях останніх років присутнє розуміння важливості цих видів діяльності та витрат, що пов'язані з ними. Разом із тим, практично відсутні дослідження щодо інформаційного забезпечення їх управління.

Дослідженню проблем теорії та практики обліку й контролю витрат присвячені праці вітчизняних та російських вчених: В.Ф. Палія, О.С. Бородкіна, В.В. Сопко, Д.У. Уракова, М.Г. Чумаченко, П.П. Новіченко, С.С. Сатубалдіна, А.Й. Міневського, С.О. Стукова, В.Б. Івашкевича. Вагомий внесок у розробку теорії та практики обліку

невиробничих витрат зробили закордонні вчені: Р. Адамс, К. Друрі, Б. Нідлз, М. Портер, Р. Каплан, Ч. Хорнгрен.

Разом із тим, потребує з'ясування сутність неvirобничих витрат, уточнення методики їх обліку, розподілу та списання з метою розробки інформаційного забезпечення управління цими витратами, адекватного ринковим умовам.

В статті поставлено за мету дослідження проблем розподілу неvirобничих витрат між звітними періодами з метою формування фінансових результатів та розробка рекомендацій стосовно його вдосконалення.

Необхідність такого дослідження зумовлена тим, що у складі неvirобничих витрат суттєвою є частина витрат, які мають довготривалий характер. Вони пов'язані зі стратегічними видами діяльності, видимі результати яких можуть бути одержані через досить довгий проміжок часу. Сказане, в першу чергу, стосується маркетингових витрат (витрати на маркетингові дослідження, витрати на розробку та впровадження нового продукту, рекламні витрати). Такі витрати не пов'язані в часі з одержаним результатом (доходом).

Вимоги діючого законодавства щодо повного віднесення неvirобничих витрат на фінансовий результат в цьому випадку суперечать принципу відповідності доходів та витрат, задекларованому в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Тому, при побудові бухгалтерського обліку необхідно передбачити механізм розподілу неvirобничих витрат між звітними періодами з метою дотримання принципу відповідності при формуванні фінансового результату. Для цього доцільним є класифікувати неvirобничі витрати за часовим аспектом. Така класифікація передбачає наступне групування неvirобничих витрат: по-перше, витрати, що співпадають з моментом формування доходу, для одержання якого вони були здійснені. Це, в основному, збутові витрати, які пов'язані з доведенням виготовленого продукту до споживача. Ці витрати не потребують розподілу між звітними періодами. По-друге, витрати, момент здійснення яких не співпадає з моментом одержання доходів, задля яких були здійснені ці витрати. Вони, в свою чергу, можуть опереджати дохід, а можуть здійснюватися після одержання доходу. У зв'язку з чим для дотримання принципу відповідності при формуванні фінансового результату необхідний їх розподіл між звітними періодами. По-третє, витрати, які недоцільно, а, іноді і неможливо порівнювати з доходом через їх непродуктивний характер або незначну питому вагу.

Для розподілу витрат, які опереджають, дохід доцільним є використання рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". Причому, в момент виникнення ці витрати повинні включатись до складу відповідних рахунків обліку неvirобничих витрат з одночасним списанням по кредиту цих рахунків на дебет рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів".

Після завершення комплексу робіт, пов'язаних з певною діяльністю, вказані витрати підлягають розподілу та списуються відповідно до класифікації витрат для забезпечення потреб калькулювання. Так, витрати на розробку та впровадження нового продукту повинні списуватися прямо або опосередковано на виробничу собівартість цієї продукції при її випуску. Якщо витрати на розробку нового продукту не дали результату, то вони, як непродуктивні списуються без розподілу на фінансовий результат. Витрати на маркетингові дослідження розподіляються аналогічно змінним непрямым витратам на собівартість реалізованої продукції. Рекламні та представницькі витрати доцільно відображати на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" у випадку, коли вони пов'язані з крупними рекламними компаніями, від здійснення яких

очікується певний результат (збільшення випуску конкретної продукції, завоювання нового ринку). Вони, аналогічно витратам на маркетингові дослідження є змінними непрямыми невиробничими витратами.

Витрати на попередню оплату інформаційної продукції та послуг доцільніше обліковувати у складі адміністративних витрат, які відносяться до постійних непрямих невиробничих витрат і повинні при списанні розподілятися відповідно до коефіцієнту використання виробничих потужностей на поглинуті і непоглинуті з відповідним списанням поглинутої частини постійних невиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції, а непоглинутої – на фінансові результати.

До другої групи витрат, момент здійснення яких не співпадає з моментом одержання доходів, відносяться витрати, які здійснюються після одержання доходів (витрати пов'язані з гарантійним ремонтом, витрати на сервісне та післяпродажне обслуговування); а також витрати, які пов'язані з необхідністю зменшення раніше відображених доходів у зв'язку з неможливістю одержання коштів (витрати на погашення сумнівної та безнадійної заборгованості).

Для рівномірного списання цих витрат при формуванні фінансового результату доцільно використовувати механізм резервування витрат. Можливість створення резервів передбачена діючим законодавством. Так, П(С)БО 11 “Зобов'язання” передбачає можливість створення забезпечення для майбутніх витрат на виконання гарантійних зобов'язань. При цьому суми створених забезпечень визнаються витратами підприємства.

Для здійснення обліку витрат з використанням резервів необхідно відпрацювати два методичні аспекти:

1. Передбачити зміни в методиці обліку витрат при використанні резервів;
2. Розробити методику формування резервів, що дозволить насамперед визначити їх оптимальний розмір.

Розглянемо методику обліку таких витрат на прикладі витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування.

Відповідно до діючої методики обліку ці витрати включаються до витрат на збут з обов'язковим їх віднесенням на фінансові результати [1, п. 19]. Такий підхід є спрощеним. Справа в тому, що витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування мають подвійну природу. З одного боку, ці витрати пов'язані з недоліками виробничого процесу, результатом яких є недостатньо висока якість продукції. Витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування, на відміну від інших невиробничих витрат (витрати на дослідження та розробки; маркетингові), мають тісний зв'язок з виробництвом і достатньо легко ідентифікуються з конкретними видами продукції. З іншого боку, вони є важливою складовою процесу реалізації.

В умовах існування виробничої орієнтації економіки, коли основна увага приділялася процесу виробництва продукції і основним завданням було зниження витрат виробництва, при побудові обліку витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування враховувався перший підхід.

У ринковому середовищі змінюються орієнтири діяльності підприємств. Ринкове середовище вимагає переходу до маркетингової орієнтації діяльності. На відміну від традиційної орієнтації підприємства, коли центром утворення прибутку сприймалося саме підприємство, при маркетинговій стратегії центром прибутку стає продукція яка повинна задовольняти потенційних покупців. Враховуючи зміни принципів підприємництва, більш доцільно характеризувати витрати на гарантійний

ремонт, як складову частину маркетингових витрат, що пов'язані з формуванням попиту та стимулюванням збуту.

Національні стандарти, що регламентують ведення обліку сьогодні, дають можливість обліковувати витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування із створенням резервів [1,2]. Проте, вимоги П(С)БО 16 щодо огульного списання вказаних витрат у складі збутових на фінансовий результат є вкрай спрощеними. У випадку створення резерву для забезпечення гарантійних зобов'язань відповідні витрати повинні включатися до собівартості реалізованої продукції. Якщо ж вказаний резерв не створюється, то витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування повинні списуватися на фінансовий результат періоду. Така точка зору зумовлена наступним. Резерв витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування доцільно створювати у випадку високої питомої ваги вказаних витрат, тобто, коли діяльність, з якою пов'язані витрати є регулярною і становить обов'язкову складову господарського процесу підприємства. Такі витрати повинні включатися до складу собівартості реалізованої продукції. Якщо витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування є результатом поодиноких разових робіт, то це скоріше свідчить про непродуктивний їх характер. У цьому випадку створення резерву є недоречним, а вказані витрати разом з іншими непродуктивними витратами повинні списуватися на фінансовий результат.

Особливість обліку витрат з використанням резервів полягає в тому, що відображення витрат в обліку передуює фактичному витрачання ресурсів. Таким чином, методика обліку витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування повинна передбачати два етапи:

- а) відображення в обліку витрат майбутніх періодів при формуванні резервів;
- б) відображення в обліку витрат на момент фактичного їх здійснення.

На першому етапі інформація про витрати майбутніх періодів нагромаджується в розмірі створених резервів. З цією метою доцільно використовувати рахунок 931 "Маркетингові витрати". А також відбувається списання цих витрат на відповідні джерела покриття. Витрати, пов'язані з формуванням резервів для забезпечення гарантійних зобов'язань, необхідно списувати на рахунок 90 "Собівартість реалізації". При цьому, для формування показника повної собівартості реалізованої продукції повинна бути передбачена процедура розподілу цих витрат. Пропонуємо розподіляти витрати пов'язані із створенням резервів для забезпечення гарантійних зобов'язань в наступному порядку. Прямі витрати по відношенню до видів реалізованої продукції (вартість запасних частин) списуються без розподілу. Непрямі змінні витрати (витрати на відрядження працівників, що здійснюють гарантійний ремонт) розподіляються між видами продукції пропорційно до диференційованих баз розподілу (наприклад, час затрачений на ремонт та обслуговування) і списуються на рахунок 90 "Собівартість реалізації". Постійні непрямі витрати (витрати на утримання управлінського персоналу відділу, що займається сервісним обслуговуванням) розподіляються відповідно до коефіцієнта використання потужностей на поглинуті, які списуються на собівартість реалізованої продукції та непоглинуті, які разом з непродуктивними витратами (повторний ремонт у зв'язку з неякісним виконанням робіт) списуються на фінансовий результат.

Другий етап методики обліку витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування - це відображення витрат в момент фактичного їх здійснення. При цьому витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування списуються в

момент їх здійснення за рахунок раніше створеного резерву по дебету рахунку 473 "Забезпечення гарантійних зобов'язань".

Разом з тим, в кінці року сума невикористаного резерву повинна коригуватися сторнувальними записами. Резерв для забезпечення гарантійних зобов'язань доцільно коригувати лише в частині змінних витрат. Невикористаний резерв в частині постійних витрат слід кваліфікувати як витрати періоду і списувати на фінансовий результат. Сума невикористаного резерву, яка буде списуватися на фінансовий результат, визначається пропорційно частці умовно-постійних витрат у складі витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування.

Таким чином, методика обліку витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування для забезпечення розподілу цих витрат між звітними періодами повинна передбачати наступні моменти:

1. Витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування з метою їх планування та контролю повинні відображатися єдиною калькуляційною статтею у складі маркетингових витрат.

2. Для реалізації принципу відповідності доходів та витрат доречно створювати резерв для забезпечення гарантійних зобов'язань. При цьому, створення резерву для забезпечення гарантійних зобов'язань повинно відбуватися по мірі реалізації продукції, а не в процесі формування виробничої собівартості. Створення резерву, а також його розмір є важливим елементом облікової політики підприємства в частині обліку витрат.

3. У разі створення резерву для забезпечення гарантійних зобов'язань витрати, пов'язані із створенням цього резерву включаються до складу повної собівартості реалізованої продукції. Якщо підприємство не створює резерв для забезпечення гарантійних зобов'язань, або якщо здійснює ремонт, по якому минув гарантійний термін, то витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування відносяться на фінансовий результат.

4. В кінці року сума невикористаного резерву повинна сторнуватися. Коригування резерву стосується лише змінної частини витрат на гарантійний ремонт, а саме: витрат, які залежать від обсягу виконаних ремонтних робіт. Для цього необхідним є визначення долі постійних та змінних витрат у складі витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування. Невикористаний резерв в частині постійних витрат повинен списуватися на фінансові результати.

Запропонована методика є універсальною і може бути використана при побудові обліку інших витрат, що потребують розподілу для їх рівномірного відображення при формуванні фінансового результату (резервування витрат на маркетингові дослідження, на рекламні кампанії).

Проведені дослідження дозволяють надати наступні висновки. Витрати підприємства неоднорідні. Значна частина невиробничих витрат не пов'язана безпосередньо з доходом. Для таких витрат актуальним є обґрунтування доцільної методики їх розподілу та списання. Методика розподілу та списання витрат повинна базуватися на класифікації невиробничих витрат за часовим аспектом. Запропонована методика дозволяє максимально врахувати вимоги діючого законодавства, специфіку та характер витрат та потреби управління.

Список літератури:

- 1 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999р. № 318//Спеціальний додаток до тижневика “Дебет-Кредит”.-2000.-С.79.
- 2 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 “Зобов’язання”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000р. №20.
- 3 Васильков А.И., Минецкий А.И. Учет и анализ распределения косвенных затрат в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 176 с.
- 4 Чумаченко Н.Г. Роль бухгалтерского учета в управлении себестоимостью продукции//Бухгалтерский учет, 1982. - №5. - С.3-9.

Освещено проблемы учета затрат, которые не совпадают по времени с получением дохода, представлены предложения по выбору и обоснованию методики списания и распределения непроизводственных затрат.

The problems of account of expenses which do not synchronize with the receipt of profit are lighted up, suggestions are presented on the choice and ground of method of writing and distributing of unproductive expenses.

УДК 631.15/16

В.І. Олійник, аспірант

Національний аграрний університет

Методичні прийоми аналізу витрат в птахівничому підкомплексі.

В статті розкриті питання аналізу витрат на виробництво продукції птахівництва, наукове обґрунтування економічної ефективності виробництва та пошук резервів зниження (витрат) собівартості продукції птахівництва.

собівартість продукції, аналіз витрати, затрати, аналіз собівартості.

Птахівництво сьогодні – найбільш динамічна галузь світового агропромислового комплексу, яка є одним із головних виробників у світі відносно дешевих і біологічно повноцінних продуктів харчування людини. На сучасному етапі світового розвитку птахівництво відіграє досить суттєву роль в продовольчому бізнесі, як найбільш технологічна і наукоємна структура, яка забезпечує високий рівень окупності капіталовкладень.

Перебудова господарського механізму, перехід до ринкових відносин роблять особливо актуальною проблему раціонального використання всіх видів ресурсів, докорінного поліпшення управління витратами для забезпечення стійкої конкурентоспроможності продукції. В контексті сучасних проблем розвитку птахівництва в Україні для глибокого вивчення методологічного і методичного підґрунтя розробки в названій проблеми були проаналізовані наукові публікації, присвячені розвитку птахівництва в Україні, зокрема, праці А.Архипова, Ю.Байдевятова, С.Боголюбського, П.Болотнова, В.Луцьянова, Д.Вермеля, В.Власова, В.Волошина, Б.Данилишина, В.Ярмолицького, О.Костенка, В.Глазуна, Г.Дулевської,