

УДК 657.6

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ВИЗНАЧЕННЯ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ

Сурніна К.С.

Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського, Сімферополь, Україна

Звертається увага на особливості проведення аналітичних процедур для визначення виробничої собівартості послуг. Досліджуються фактори зниження собівартості послуг.

Ключові слова: собівартість, аналітичні процедури, витрати, реалізація

ВСТУП

У процесі обліку формується інформація у такому вигляді, який необхідний для подальшої її обробки: калькулювання, аналіз, контроль, управління. У сьогодишньому економічному середовищі потрібно шукати альтернативні рішення, враховувати різні ситуації, використовувати потенційні можливості підприємства для повнішого задоволення потреб споживачів і надання допоміжних послуг, а також додатково створення такого продукту, який би належним чином конкурував на ринку аналогічних послуг. Без інформації про витрати на такий продукт це буде зробити не можливо. Крім того, процес підрахунку собівартості дає відповіді і на такі питання: чи продуктивна праця персоналу, чи достатньо кваліфікований склад працівників, чи доцільно впровадження надання нових послуг і процедур тощо.

На сьогодишній день нестійке ринкове середовище вимагає чіткого визначення нижньої межі (величини витрат, що понесені на створення додаткових послуг хлібопекарними підприємствами). Тобто управління постає перед вибором, чи зберегти ціну на попередньому рівні, а при зниженні попиту це спричинить недоотримання доходу, що призведе до недостатності покриття доходами витрат, або ж знизити на допустимий рівень, що дозволить залучити більшу кількість споживачів. Висока якість калькулювання собівартості забезпечить гнучкість управління, гнучкість у визначенні витрат за умов нестійкого зовнішнього середовища. Важливе значення при цьому набуває детальний розгляд самого поняття собівартості, наукове обґрунтування та розробка необхідних аналітичних процедур при перевірці обліку затрат і калькулювання собівартості послуг, визначенні об'єктів калькулювання.

Дослідженню суті собівартості та об'єктів калькулювання присвячені праці вчених Ф.Ф. Бутинця, Ю.А.Вериги, І.П. Житної, І.І. Пилипенка, М.С.Пушкаря, В.В. Сопка та інших. Разом з тим, їх роботи стосуються в основному промислових підприємств, які здійснюють виготовлення продукції, послуги ж за своєю суттю відрізняються від продукції, тому тема статті є актуальною.

Ціллю статті є дослідженні методичних та практичних аспектів виконання аналітичних процедур при складанні собівартості додаткових послуг хлібопекарними підприємствами, як об'єкта калькулювання та розробка пропозицій щодо доцільності застосування існуючих методів калькулювання собівартості послуг.

ОСНОВНИЙ МАТЕРІАЛ

При визначенні терміну «собівартість» в хлібопекарних товариствах необхідно врахувати специфіку їх функціонування, яка полягає в тому, що означені підприємства виробляють для населення найважливіший і найдорожчий в світі продукт – хліб, крім того, не секрет, що ці підприємства для успішного функціонування і виживання здійснюють цілий ряд допоміжних послуг, а саме: з ремонту техніки, медичні, оренда приміщень тощо. Досліджуючи визначення собівартості, можна сказати, що різними авторами цей термін обґрунтовується по-різному (табл. 1):

Таблиця 1

Погляди науковців щодо визначення собівартості

| № з/п | Автор, джерело | Визначення собівартості |
|-------|--|---|
| 1. | Азрилиян А.Н. [1, с. 418] | Собівартість продукції – виражені в грошовій формі поточні затрати підприємства, організації на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг) |
| 2. | Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. [2, с. 464] | Вартісна оцінка використаних в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, засобів і предметів праці, послуг інших організацій і оплати праці працівників |
| 3. | Внешнеэкономический словарь [5, с. 358] | Собівартість продукції, робіт, послуг – вартісна оцінка природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, що використовуються в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) тощо |
| 4. | Гуцайлук З.В. [6, с. 24] | На рівні підприємств шляхом бухгалтерського обліку контролюються техніко-економічні параметри технологічних процесів та всі витрати, які виникають при цьому і формують найважливіший показник визначення величини ефективності виробництва – собівартість – показник величини ефективності виробництва |
| 5. | Друри К. [7, с. 39] | Фактичні витрати на виконання конкретного виду продукції, замовлення |
| 6. | Дяків Р. [8, с.544] | Собівартість - це грошовий вираз всіх витрат виробничого підприємства, пов'язаних із виготовленням і реалізацією продукції. |
| 7. | Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [9, с. 428] | Грошове вираження загальної суми витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг) |

Джерело: составлено автором самостійно

Погоджуємося з важливістю налагодження належного аудиту за рівнем собівартості всієї виробленої продукції, як загалом по підприємству, так і в розрізі її асортименту. Мета налагодження такого аудиту полягає, передусім в оптимізації

витрат, оскільки величина витрат впливає не тільки на рівень цін на допоміжні послуги підприємств, але й на величину прибутку в цілому. Раціоналізація загального рівня собівартості послуг можлива лише за умов ефективного контролю за величиною витрат. В умовах відновлення, налагодження, зростання діяльності, а в подальшому – і конкуренції, собівартість допоміжних послуг повинна бути сформована у відповідно до встановлених вимог.

У процесі виконання робіт, надання послуг, будь-яке підприємство, організація, установа, в тому числі і хлібопекарні підприємства, також несуть витрати, пов'язані з означеним наданням послуг, виконанням робіт. Ці витрати, виражені в грошовому вимірнику, становлять собівартість робіт, послуг. Професор Верига Ю.А. зазначає, що загалом собівартість продукції (робіт, послуг) визначається відношенням витрат, пов'язаних з її виробництвом, до кількості виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) протягом облікового періоду [4, с. 139]. Узагальнюючи, вона наголошує, що собівартість – це грошовий вираз безпосередніх поточних витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) загалом по підприємству, та частина витрат, необхідна для оцінки вартості певного об'єкта калькулювання [4, с. 148].

У процесі виготовлення продукції, виконанні робіт, послуг, підприємство має витрати живої та уречевленої праці. В сучасних умовах господарювання витрати живої та уречевленої праці мають як натуральну, так і вартісну (грошову) оцінку, власне, загальна сума таких витрат формує індивідуальну собівартість товарів, робіт, послуг підприємства.

Від рівня собівартості залежить і обсяг прибутку та рентабельність підприємства. Залежно від режиму економії, запровадженому на підприємстві, раціонального використання трудових, матеріальних, фінансових ресурсів при наданні послуг, підвищується ефективність діяльності підприємства. У показнику собівартості виражається не лише рівень господарювання, але і рівень цін, які сформовані конкурентним середовищем. На думку деяких вчених необхідно собівартість віднести до синтетичних показників, які показують не тільки рівень господарювання, а й рівень цін, що складаються на даний момент. У сучасних умовах господарювання необхідно посилювати контроль при виконанні аналітичних процедур за формуванням собівартості послуг. При частих змінах законодавства існує проблема у керівництва підприємств щодо визначення номенклатури статей витрат та калькулювання послуг.

На основі проведеного дослідження суті поняття собівартість ми зробили висновок, що деякі автори звужують це поняття до простого підрахунку витрат на виробництво та реалізацію, інші - до грошового виразу витрачених ресурсів. Але, на нашу думку, найповнішою характеристикою собівартості є характеристика її як синтезованого показника, що узагальнює (містить) витрачання ресурсів (матеріальних, природних, трудових та ін.) на створення кінцевого продукту.

В економічній літературі виокремлюють виробничу собівартість, собівартість реалізованих послуг, операційну собівартість і повну собівартість. Кожен вид собівартості відрізняється за обсягом витрат, які до неї включаються. Залежно від поставлених цілей аналітичних процедур (обґрунтування ціни, аналіз, управління,

контроль, планування та ін.) в процесі діяльності може використовуватися кожен із зазначених видів собівартості.

На сьогоднішній день П(С)БО передбачає обчислення неповної собівартості із застосуванням частково методу “директ-кост” [6]. Це означає, що загальновиробничі витрати не в повній сумі включаються до виробничої собівартості, а лише змінні та постійні розподілені, постійні нерозподілені включаються до собівартості реалізації з врахуванням нормативної потужності діяльності. Схожий підхід зазначений і у МСБО. Врахування особливостей хлібопечення дає підстави вважати такий підхід правильним. Адже за умов фактичної потужності нижче нормальної непрямі постійні виробничі витрати, розподілені на одиницю наданих послуг, були б необґрунтовано завищені. Запропонована методика у П(С)БО дає змогу цього уникнути.

Відповідно до нормативних документів при визначенні собівартості наданих послуг необхідно мати сформовану інформацію не лише про їх виробничу собівартість, але й суму постійних нерозподілених загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Тому при виконанні аналітичних процедур аудиторів слід мати на увазі, що до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

ВИСНОВКИ

До реформування економіки калькулювання у хлібопекарній діяльності здійснювалося за чітко регламентованою схемою відповідно до визначених нормативів і був лише один вид діяльності – виготовлення готової хлібопекарної продукції. Але на сьогоднішній день, коли на ринку діють економічні закони і кожний заклад досліджуваної сфери прагне укріпити своє становище, калькулювання має бути дієвим інструментарієм управління, а тому ґрунтуватися на достовірній інформації, здійснюватися за науково обґрунтованою методикою, враховувати галузеві особливості і т.п. Здебільшого в останні роки як бухгалтері-практики, так і управлінський персонал, та й навіть деякі теоретики недооцінюють важливість показника собівартості.

Як показали дослідження, аналітичні процедури при визначенні собівартості не тільки основної продукції підприємства а й доцільності і собівартості допоміжних видів його діяльності сьогодні є вкрай актуальними і можливими лише за умов посилення оперативного обліку на підприємстві, його інформативності, оскільки під час первинного обліку формується необхідна інформація не лише для проведення науково обґрунтованого калькулювання але й здійснення оперативного контролю витрат з метою подальшого управління витратами підприємства в цілому.

Неточність і недостовірність показника вимагає вдосконалення методики його підрахунку, а не різку відмову. Зниження важливості собівартості на сьогоднішній день обумовлено низкою факторів:

•невідповідність цілей податкового законодавства та управлінського (оскільки податкове законодавство стосується сплати податків, а при порушенні будь-яких вимог передбачені штрафи, підприємства усю увагу спрямовують на ведення обліку відповідно до його вимог. А здійснення процесу калькулювання покладено на розсуд підприємства). Враховуючи вітчизняний менталітет на підприємствах, якщо калькулювання в хлібопекарному виробництві і здійснюється то тільки по основній продукції, а по допоміжній носить суто формальний характер і не реалізує себе як інструмент управління;

•професіоналізм управлінського персоналу, економічної служби та ін. Відсутність методичних та практичних навичок є суттєвим недоліком, який може бути виправлений законодавчим закріпленням методологічних роз'яснень чи вказівок для підприємств;

•визначення ціни на допоміжні послуги на основі попиту.

Тобто насправді, не знаючи реальних витрат на надані послуги, підприємства вирішують питання визначення ціни на основі ринкових цін та наявного попиту. Такий підхід в деякій мірі і виправданий, зважаючи на специфіку часу.

На основі проведених досліджень можна зазначити, що аналітичні процедури при аудиті собівартості допоміжних послуг, як об'єкта калькулювання, проведені на високому професійному рівні допоможуть підприємству перебувати у стані постійного удосконалення, а також залучити менеджерів всіх рівнів управління отримувати інформацію не лише для зниження витрат, але й повноцінного управління ними. У розвинутих країнах цим питанням надають особливої уваги, з урахуванням принципів сучасного управління.

Список літератури

1. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
2. Бутинець Т.А. Бухгалтерський облік: [навч. посіб. для студ. спец. 7.050201 “Менеджмент організацій“ та 7.050107 “Економіка підприємств“] / Т.А. Бутинець, Л.В. Чижевська, С.Л. Береза; – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
3. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / за заг. ред. Ю.А. Вериги. – Центр учбової літератури, 2008. – 396 с.
4. Внешнеэкономический словарь/под ред. И.П. Фаминского–М: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”: затверджене наказом М-ва фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 10. – С. 75-79.
6. Гуцайлюк З.В. Методологические проблемы учета эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма: [учеб. пособие] / З.В. Гуцайлюк. – К.: УМК ВО, 1990. – 48 с.
7. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – [пер. с англ.]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
8. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / за ред. Р. Дяківа. – К.: Міжнародна економічна фундація, 2000. – 703 с.
9. Загородній А.Г. Фінансовий словник / Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. – Львів: Центр Європи, 19

Сурнина К.С. Особенности проведения аналитических процедур для определения производственной себестоимости / К.С. Сурнина // Ученые записки Таврического национального университета имени В. И. Вернадского. Серия: «Экономика и управление». – 2012. – Т. 25 (64). № 3. - С. 206-211.

Обращается внимание на особенности проведения аналитических процедур для определения производственной себестоимости услуг. Исследуются факторы снижения себестоимости услуг.

Ключевые слова: себестоимость, аналитические процедуры, затраты, реализация

Surnina K.S. Features of the analytical procedures for the determination of cost of production / K.S. Surnina // Scientific Notes of Taurida National V.I. Vernadsky University. – Series: Economy and Management. – 2012. - Vol. 25 (64), № 3. – P. 206-211.

Attention applies on the feature of realization of analytical procedures for determination of productive prime price of services. The factors of decline of prime price of services are investigated

Keywords: cost price, analytical procedures, costs, implementation

Статья поступила в редакцию 10. 12. 2012 г.