

Київський національний економічний університет

Шайкан Андрій Валерійович

УДК 657.471

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ

08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

Київ-2002

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі аудиту Київського національного економічного університету Міністерства освіти і науки України, м. Київ

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент, **Зотов Володимир Олександрович**, Київський національний економічний університет, доцент кафедри аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор,

Кірейцев Григорій Герасимович,
Національний аграрний університет,
професор кафедри бухгалтерського обліку
та аудиту;

кандидат економічних наук, професор,
Чернелевський Леонід Миколайович,
Національний інститут харчових технологій,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та
аудиту

Провідна установа: Львівська комерційна академія Укоопспілки, кафедра бухгалтерського обліку, м. Львів

Захист відбудеться “24” грудня 2002 р. о 16.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.02 Київського національного економічного університету Міністерства освіти і науки України за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Київського національного економічного університету за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 201.

Автореферат розісланий “22” листопада 2002р.

В.о. вченого секретаря
спеціалізованої вченої ради

С.С. Осадець

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. З набуттям незалежності, перед Україною постала двоєдина задача, а саме: побудова економіки країни, як суверенної держави та перехід від адміністративно-командної системи до ринкової. Вирішення таких завдань потребує докорінної зміни існуючих методів управління економікою, як з боку держави, так і окремих господарюючих суб'єктів, зокрема.

В процесі розвитку ринкових відносин промислові підприємства України зіткнулися з рядом проблем, щодо регулювання витрат і доходів. Господарювання в умовах вільної конкуренції вимагає від управлінського персоналу прийняття оперативних та вірних рішень стосовно питань управління витратами та доходами. Найшвидшим та самим надійним є впливання на витрати та доходи на місцях їх виникнення. В зв'язку з цим, проблема організації високоефективної системи обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності, яка буде сприяти надходженню та обробці якісної інформації для потреб управління, постає дуже гостро.

Питання бухгалтерського обліку витрат і доходів регулюється законодавчою базою (Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, “Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості”, іншими законодавчими та нормативними актами). На сьогоднішній день не врегульованими залишається ще цілий ряд питань обліку витрат і доходів за центрами відповідальності. Недостатньо приділено уваги обґрунтуванню методичних принципів, у відповідності з якими, кожний господарюючий суб'єкт має визначати свою внутрішню облікову політику, щодо обліку витрат і доходів за центрами відповідальності з урахуванням особливостей своєї діяльності.

Серйозного удосконалення потребує і існуюча система аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності для забезпечення користувачів оперативною та достовірною інформацією з питання управління витратами та доходами.

Дослідження вище приведених проблем в питанні створення сучасної методики обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності визначили своєчасність та актуальність теми дисертаційної роботи.

Дослідженню проблем обліку витрат і доходів за центрами відповідальності приділили увагу у своїх працях провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: Сопко В.В., Лінник В.Г., Кужельний М.В., Савченко В.Я., Завгородній В.П., Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В., Нападовська Л.В., Голов С.Ф., Палій В.Ф., Соколов Я.В., Кузьмінський А.Н., Хорнгерн Ч., Фостер Дж., Друри К.

Разом з цим, ще не знайшли свого вирішення питання практичного застосування методики обліку витрат і доходів за центрами відповідальності, зокрема на підприємствах Криворізького

залізорудного басейну, де розташовані великі підприємства: Центральний, Північний, Інгулецький, Південний та Новокриворізький гірничо-збагачувальні комбінати. Вирішення питання вдосконалення процесу обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності стало актуальним питанням для гірничорудної галузі України, складовою частиною якої є відкрите акціонерне товариство “Центральний гірничо-збагачувальний комбінат” (ВАТ ЦГЗК) Криворізького залізорудного басейну (Кривбасу). Підприємство обрано в роботі, як базове для проведення дослідження в зв’язку з тим, що його організаційна структура управління та обліку є типовою для гірничодобувної галузі в цілому. Ці обставини також вплинули на вибір теми, обґрунтування її мети та завдань.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота має зв’язок з планом науково-дослідних робіт кафедри аудиту Київського національного економічного університету, з темою “Проблеми розвитку аудиту, державного контролю та інформаційних технологій як важливих інструментів ринкової економіки” (номер державної реєстрації 0101U007344), підрозділом теми “Проблеми вдосконалення методики організації аудиту на підприємстві”. Особистий внесок полягає в пропозиції, щодо вдосконалення методики обліку і аналізу витрат та доходів за центрами відповідальності в умовах трансфертного ціноутворення, а також, в пропозиціях з питань автоматизації облікового і аналітичного процесу.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є дослідження обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності та розробка пропозицій для його модернізації на підприємствах гірничо-збагачувального комплексу Криворізького залізорудного басейну, на прикладі відкритого акціонерного товариства Центральний гірничо-збагачувальний комбінат.

Для досягнення мети в процесі проведення дослідження поставлено ряд завдань:

- уточнення визначення сутності понять “витрати” та “доходи”;
- визначення галузевих особливостей побудови обліку витрат та доходів на гірничо-збагачувальних підприємствах Кривбасу;
- розробка пропозицій, щодо вдосконалення побудови організаційної структури управління комбінату в умовах ведення обліку та управління за центрами відповідальності;
- створення методики калькулювання витрат та розподілу доходів за центрами відповідальності в умовах трансфертного ціноутворення;
- пошук відповідних методів проведення аналізу витрат та доходів за центрами відповідальності, які б задовольнили потреби управління центрів відповідальності і підприємства в цілому.
- апробація результатів дослідження, з метою вивчення їх ефективного виробництва, в умовах конкретного виробництва.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дисертаційного дослідження є сучасний стан управління витратами та доходами на підприємствах гірничодобувної галузі Кривбасу.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є існуючий облік та аналіз витрат і доходів, як складових управління гірничо-збагачувальними підприємствами Кривбасу.

Методи дослідження. Дослідження проводилося із застосуванням діалектичного підходу до вивчення сучасного стану обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності гірничо-збагачувальних підприємств гірничодобувної галузі Кривбасу. Використовувались економічні методи: на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження- індуктивний; у процесі теоретичного осмислення проблеми- дедуктивний, а також методи аналізу і синтезу для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі. Вивчаючи облік витрат і доходів за центрами відповідальності, на етапі розробки пропозицій, щодо покращення стану обліку на підприємствах галузі, застосувались методи: деталізація, групування, узагальнення, економіко-математичне моделювання. Для виявлення раціональних методів проведення аналізу витрат та доходів за центрами відповідальності, примінені методи: середніх величин, факторний аналіз, розробка показників ефективності діяльності центрів відповідальності, побудова аналітичних таблиць тощо.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна дослідження полягає у наступному:

- розроблено методику організації обліку витрат та доходів за центрами відповідальності підприємств в умовах автоматизації обліку;
- виявлено системоутворюючі фактори класифікації витрат на виробництво та доходів центрів відповідальності;
- створено класифікацію витрат та доходів за центрами відповідальності, що дозволило розробити надійну систему аналітичного обліку витрат і доходів за центрами відповідальності;
- розроблено пропозиції з автоматизації процесу обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності гірничо-збагачувальних підприємств;
- запропоновано методику калькулювання витрат та розподілу доходів між центрами відповідальності гірничо-збагачувальних комбінатів Кривбасу в умовах трансфертного ціноутворення;
- розроблено рекомендації оцінки ефективності функціонування центрів відповідальності. Порівняльний аналіз ефективності діяльності центрів відповідальності пропонується проводити з застосуванням коефіцієнтів приведення.

Практичне значення одержаних результатів. Використання методики обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності, запропонованої автором дослідження, дає змогу:

- отримання оперативної інформації для прийняття своєчасних управлінських рішень;

- прийняття оперативних та вірних управлінських рішень, як на рівні окремих центрів відповідальності, так і на рівні підприємства;
- підвищення відповідальності та економічного інтересу керівництва окремих підрозділів, які визнано за центри відповідальності;
- зменшення потоку оперативної несистематизованої інформації з обліку витрат і доходів за центрами відповідальності для керівництва підприємства в цілому, і можливість, в цьому зв'язку, зосереджуватись на розв'язанні стратегічних завдань.

Результати дисертаційних досліджень впроваджено на акціонерному товаристві закритого типу “Електромашпромсервіс” (Довідка №113 від 18.04.02 р.), відкритому акціонерному товаристві “Центральний гірничо-збагачувальний комбінат” (Довідка №362/02 від 28.03.02 р.), відкритому акціонерному товаристві “Електро завод” (Довідка №251/30 від 22.03.02 р.), Новокриворізькому гірничо-збагачувальному комплексу Криворізького державного гірничо-металургійного комбінату (Довідка № НК-547 від 22.03.02 р.), також використовуються у навчальному процесі Криворізького економічного інституту Київського національного економічного університету (Довідка №22/3 від 18.04.02 р.).

Апробація результатів дисертації. Теоретичні та методичні розробки, викладені в дисертації, доповідались автором на міжнародній науково-практичній конференції “Розвиток науки про бухгалтерський облік” (м. Житомир, 23 – 24 листопада 2000 р.), на Всеукраїнській науково-практичній конференції “Україна наукова “2001” (м. Дніпропетровськ, 5 – 7 листопада 2001 р.) та на міжнародній науково-практичній конференції “Наука і освіта 2002” (м. Дніпропетровськ, 05 – 07 березня 2002 р.).

Публікації. За темою дисертаційної роботи опубліковано 9 наукових праць загальним обсягом 2,51 друкованих аркуша (частка автора - 2,21 д.а.), із них шість у наукових фахових виданнях (2,2 д.а.), три в інших виданнях (0,31 д.а.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів основної частини, висновків, списку використаних джерел та додатків. Обсяг дисертаційної роботи складає 160 сторінок, у тому числі 7 таблиць на 4 сторінках, 16 рисунків на 8 сторінках та 17 додатків на 34 сторінках. Список використаних джерел містить 189 найменування на 15 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У вступі дисертації обґрунтовано актуальність теми дослідження, сформульовано мету й основні завдання роботи, викладено результати виконаного дисертаційного дослідження.

Розділ 1. Економічна природа витрат та доходів, їх сутність, класифікація та підходи до обліку. В результаті проведеного дослідження доведено, що визначення понять “витрати” та

“дохід” у різних джерелах (законодавстві, економічній літературі, працях провідних вчених) дещо відрізняються одне від одного. Існують розбіжності в глибині висвітлення понять витрати і дохід. Тому виникає необхідність стандартизації ключових понять.

У бухгалтерському обліку України це питання врегульовано пунктом 3 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Відповідно до нього в бухгалтерському обліку України витратами вважається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником). Визнання витрат регулюється пунктами 5-9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку №16 "Витрати".

Поняття “дохід” регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" пунктом 3 та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №3 “Звіт про фінансові результати” пункт 4, де зазначено, що "Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників), а також Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №15 "Дохід", де втілені основні концепції сучасних провідних українських фахівців, щодо питання визнання та класифікації доходу.

До останнього часу у вітчизняній економічній літературі основний наголос ставився на, так званий, податковий аспект у визначенні ознак класифікації витрат. Це було пов'язано з методологією обліку, який практикувався. Прийняття національних стандартів бухгалтерського обліку, які відповідають вимогам міжнародних стандартів, призвело до впровадження управлінського аспекту в класифікації витрат. Існує велика кількість різноманітних підходів до класифікації витрат. Але найбільш прийнятним варіантом є побудова інтегрованих управлінських систем збору даних для будь-яких можливих потреб. Для вирішення цього питання в Україні застосовується класифікація витрат (рис. 1), у відповідності із П(С)БО №3 “Звіт про фінансові результати”.

Звіт про фінансові результати передбачає розподіл доходів, витрат, прибутків і збитків за видами діяльності. За таким підходом витрати класифікуються за видами діяльності, внаслідок якої вони виникають – витрати від звичайної та надзвичайної діяльності.

Останнім часом в економічній літературі все більше уваги приділяється класифікаціям витрат, які орієнтовані на галузеві особливості підприємств.

Структура виробничого циклу гірничо-збагачувальних комбінатів Криворіжжя в поєднанні

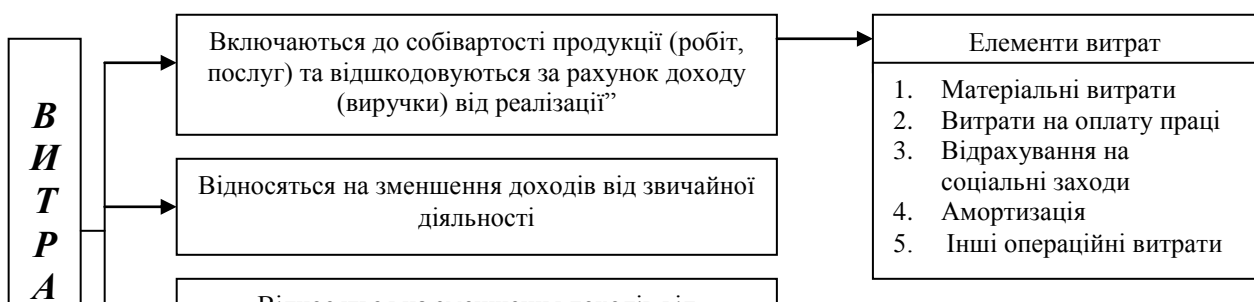


Рис. 1. Класифікація витрат в Україні

зі структурною побудовою цих підприємств дає змогу класифікувати витрати на виробництво продукції за принципом місць їх виникнення, які стають центрами управління останніми. Такий підхід у світовій практиці знайшов назву облік витрат за центрами відповідальності.

Основною метою розподілу витрат за центрами відповідальності є змога проведення систематичного аналізу отриманих результатів у розрізі місць їх виникнення (центрів відповідальності).

Не менш важливим питанням є класифікація доходів. Як і у випадку з витратами, існує декілька класифікацій доходів за різними ознаками.

В Україні законодавчо класифікація доходів регламентована в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку №15 “Дохід” пункті 7 (Рис.2.).

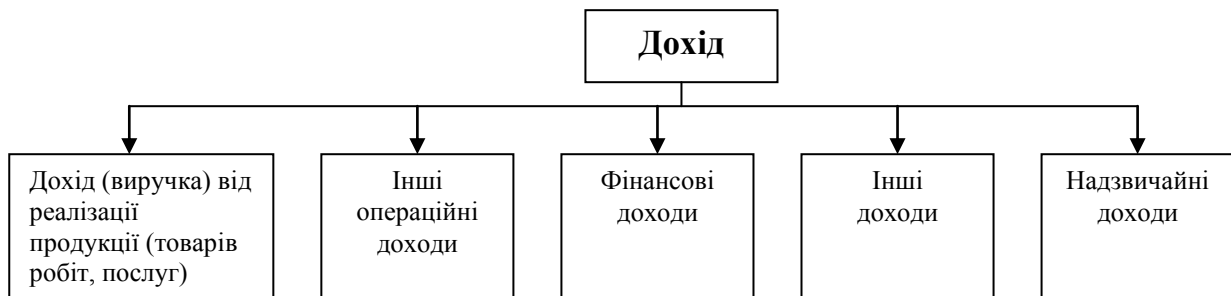


Рис. 2. Класифікація визнаних доходів згідно П(С)БО № 15 “Дохід”

Склад доходів, що відносяться до відповідної групи встановлено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №3 “Звіт про фінансові результати”.

При децентралізованій формі обліку та управління, доходи можна розрізняти, як і витрати - за місцем виникнення. Тобто, за центрами відповідальності.

Класифікація витрат та доходів тісно пов’язана з обліковою та управлінською політикою підприємства в цілому.

Внаслідок проведеного дослідження встановлено, що основними організаційними та технологічними чинниками, які зумовлюють вибір методу обліку витрат та доходів на гірничо-збагачувальних підприємствах є наступні:

- великі обсяги виробництва;
- попередільна структура виробничого процесу;
- велика відстань окремих виробничих підрозділів один від одного;
- велика матеріалоемкість та енергоемкість виробництва;
- можливість реалізації на зовнішньому ринку продукції переділів як повноцінного товару.

Вище зазначені особливості виробництва гірничо-збагачувальних підприємств Кривого Рогу мають суттєвий вплив на вибір методу обліку витрат та доходів. Проведене дослідження структури виробничого процесу, на прикладі Центрального гірничо-збагачувального комбінату, дало змогу обґрунтувати доцільність впровадження системи обліку витрат та доходів за центрами відповідальності.

Обґрунтовано доцільність використання в сучасних умовах господарювання гірничо-збагачувальних підприємств методу обліку повної собівартості.

Розділ 2. Організація та методичні аспекти побудови системи обліку витрат та доходів за центрами відповідальності. Основною метою роботи кожного підприємства в умовах ринкової економіки є одержання прибутку. Саме таку мету переслідують і гірничо-збагачувальні підприємства Кривбасу. Одним із основних факторів, від якого залежить успішне досягнення цієї мети, є налагоджена система обліку витрат та доходів. Неправильно обрана та налагоджена система обліку витрат та доходів може привести підприємство до катастрофічних наслідків.

Під час проведення дослідження було встановлено, що на гірничо-збагачувальних підприємствах Кривбасу склалися умови для децентралізації процесу управління та обліку за центрами відповідальності, виділивши, як центри відповідальності, окремі підрозділи підприємства.

Відомо кілька підходів до класифікації центрів відповідальності, як зарубіжних (Ч. Хорнген, Дж. Фостер), так і вітчизняних (В.Сопко, В.Ластовецький).

На практиці застосовуються, здебільшого, індивідуальні підходи до питання розподілу підприємства на певні центри відповідальності. Провівши аналіз структури Центрального гірничо-збагачувального комбінату, можна виділити кілька груп підрозділів схожих за своїми функціями та завданнями, що вони виконують (Рис.3).

До першої групи слід віднести цехи основного виробництва, які можна розділити за попроцесним принципом. Це кар'єри, фабрика подрібнення, фабрика збагачення та фабрика окускування. Всі ці підрозділи мають повний закінчений цикл виробництва напівфабрикатів або



Рис. 3. Схема загальної структури Центрального гірничо-збагачувального комбінату

готової продукції. Тобто, є можливим підраховувати витрати, а значить, є можливим виділення цих підрозділів, як центрів витрат. Крім того, модернізація та розвиток виробництва, на всіх його стадіях, потребує постійних інвестицій. Отже, є змога зробити ці структурні підрозділи відповідальними за інвестиції.

Так як кожен, з вище перелічених підрозділів, є закінченим циклом виробництва певного напівфабрикату, і на ринку існує попит на всі ці види напівфабрикатів, існує можливість їх реалізації та безпосереднього отримання виручки. В цьому разі, ці ланки виробництва доцільно виділити, як центри виручки (доходів). А так як є змога калькулювати витрати, то й як центри витрат. Тобто, кар'єри, фабрика подрібнення, фабрика збагачення та фабрика окускування можуть бути виділені як будь який центр відповідальності. Отже, вважаємо можливим виділення їх як центрів повної відповідальності, тобто, як центрів, що відповідальні за витрати, доходи та інвестиції.

Всю сукупність допоміжних та обслуговуючих цехів доцільно віднести до центрів витрат. Це пов'язано з тим, що цехи та підрозділи допоміжного або обслуговуючого характеру діяльності надають свої послуги декільком, або всім структурним підрозділам, наприклад, автотранспортний цех, цех мереж та підстанцій та інші. Але ні один з цих цехів не має прямого відношення до виробництва та реалізації товарної продукції.

Теж саме стосується підрозділів невиробничої сфери та підрозділів сфери соціально-культурного обслуговування. Практично всі підрозділи можуть бути характеризовані як центри витрат.

Структура Центрального гірничо-збагачувального комбінату за центрами відповідальності буде утворювати піраміду. На верхньому поверсі – центральне управління, на середньому – центри повної відповідальності, на нижньому – центри витрат. Необхідно додати, що так, як кожний з центрів відповідальності ВАТ ЦГЗК являє собою крупний підрозділ, то він, в свою чергу, якщо в

цьому існує потреба, може також поділятися на центри відповідальності другого, третього та інших рівнів. В цьому разі центрами відповідальності можуть виступати окремі дільниці, бригади, тощо.

Отже, як бачимо, структура комбінату та виробничий процес на ВАТ ЦГЗК мають значні галузеві особливості та істотно впливають на процес організації управління та обліку. Цей вплив тільки збільшується у разі впровадження методики обліку витрат та доходів за центрами відповідальності.

Виявлено, що саме такі заходи (тобто, впровадження методики управління та обліку за центрами відповідальності) дадуть можливість підприємствам галузі скоріше вийти з кризового стану та успішно працювати на ринку. Але здійснення такого переходу потребує значної перебудови та модернізації процесу організації обліку витрат і доходів за центрами відповідальності. Насамперед, це стосується питання групування витрат за елементами та статтями калькуляції.

Встановлено, що існуючий на сьогодні підхід до групування витрат за елементами та статтями калькуляції, є єдиним для всіх переділів підприємства. У разі ж переходу до системи обліку витрат і доходів за центрами відповідальності, управлінням центрів відповідальності буде потрібна інформація саме про власні витрати. А таку інформацію можна отримати, застосовуючи тільки власний підхід до групування витрат за елементами та статтями калькуляції. Це пов'язано з тим, що процес виробництва кожного окремого центру відповідальності відрізняється від інших. А значить і структура витрат кожного центру відповідальності різна та потребує індивідуального, а не загального вивчення. Враховуючи особливості виробництва окремих центрів відповідальності і нормативні документи, автором внесено пропозиції щодо формування номенклатури статей калькулювання.

Процес децентралізації управління та обліку витрат та доходів потребує якісної зміни структури служби управління та обліку. Це, в свою чергу, потребує налагодження нових інформаційних зв'язків між бухгалтерськими та адміністративними службами центрального управління та центрів відповідальності. Значних змін зазнає система первинного, поточного та підсумкового обліку.

Ефективна робота центрів відповідальності та центрального управління можлива тільки за умов швидкого та якісного збору, групування, обробки та передачі інформації з обліку витрат та доходів. Цей процес може бути організований в умовах функціонування на підприємстві інформаційних систем. Для вирішення таких завдань запропоновано розширення аналітичного обліку витрат і доходів на базі програмного забезпечення автоматизованого обліку ІС:Підприємство 7.7. шляхом введення рахунків 3-го, 4-го та 5-го порядків.

Враховуючи особливості виробничого процесу і структури гірничо-збагачувальних підприємств та ситуацію на ринку продукції, що випускається цими підприємствами, автором

запропонована методика трансфертного ціноутворення (на базі ринкових цін та внутрішньої собівартості) продукції центрів відповідальності та розподілу отриманих доходів від її реалізації. На прикладі доведено можливість застосування цієї методики на практиці.

Розділ 3. Методика проведення аналізу витрат та доходів за центрами відповідальності.

Основною метою проведення аналізу витрат та доходів за центрами відповідальності, є пошук відхилень від норм витрат та причин їх виникнення, дослідження можливостей зменшення собівартості та підвищення якості продукції, встановлення шляхів отримання більшого доходу, а також пошук оптимальних напрямків використання отриманого прибутку. Для досягнення такої мети аналітична служба підприємства повинна бути забезпечена відповідно підготовленою інформацією, яку надає система обліку витрат і доходів за центрами відповідальності. В свою чергу, важливим є питання вибору методів аналізу, які б могли працювати на базі інформації наданої обліком витрат і доходів за центрами відповідальності

У роботі запропоновано, разом із традиційними методами аналізу витрат та доходів, застосовувати методи Strategic Cost Analysis (стратегічний аналіз витрат), Activity Based Costing (ABC) (облік витрат по роботах), – аналог функціонально-вартісного аналізу (ФВА). Доведено можливість застосування цих методів на гірничо-збагачувальних комбінатах у разі створення належних умов. Для цього необхідне створення спеціалізованого відділу аналізу та підготовка фахівців-аналітиків, яких сьогодні бракує комбінатам.

Практичне значення має розгляд методики аналізу ефективності функціонування центрів відповідальності. Для проведення порівняльного аналізу ефективності функціонування центрів відповідальності необхідним є застосування ряду корегуючих коефіцієнтів (коефіцієнтів приведення). Застосування таких коефіцієнтів дало можливість порівняти ефективність роботи окремих центрів відповідальності з різними технологіями виробництва за звітний період.

У процесі проведення дослідження великої уваги було приділено питанню факторного аналізу прибутку. Доведено, що проведення такого аналізу, як по окремих центрах відповідальності, так і по комбінату в цілому, є важливою складовою всього аналізу витрат та доходів за центрами відповідальності.

В роботі представлено результати факторного аналізу прибутку центру відповідальності “Фабрика збагачення” відкритого акціонерного товариства “Центральний гірничо-збагачувальний комбінат” у 2001 році.

На основі проведеного дослідження встановлені основні напрямки проведення аналізу витрат та доходів за центрами відповідальності. Обрано та перевірено на прикладах методи аналізу, що придатні для виконання поставлених завдань. Запропоновано проведення ряду заходів для забезпечення організації процесу проведення функціонально-вартісного аналізу.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення і нове вирішення наукової задачі, що виявляється у створенні методики обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності гірничо-збагачувальних підприємств гірничодобувної галузі Криворізького залізничного басейну.

Результатом дисертаційного дослідження є методичні пропозиції, щодо вдосконалення процесу обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності. У роботі наведено обґрунтування теоретичних і науково-методичних положень стосовно цього питання. На основі проведеного дослідження були зроблені наступні висновки та пропозиції.

Проведене дослідження структури виробничого процесу гірничо-збагачувальних комбінатів міста Кривого Рогу на прикладі Центрального гірничо-збагачувального комбінату, дало змогу обґрунтувати доцільність впровадження системи обліку витрат та доходів за центрами відповідальності.

Критичний огляд існуючих вітчизняних та зарубіжних систем обліку витрат показав недоцільність поспішного переходу, на гірничо-збагачувальних підприємствах гірничодобувної галузі Кривбасу, до систем обліку неповної собівартості. Зазначено ряд причин, на підставі яких було зроблено такі висновки. В той же час, керівництву підприємства було пропонувано притримуватися більш знайомих для фахівців комбінату та традиційних для вітчизняної економіки систем обліку повної собівартості.

Доведено, що самими пріоритетними завданнями на сьогодні є модернізація виробництва, зниження собівартості, підвищення якості товарної продукції, автоматизація процесу виробництва та обліку, підготовка висококваліфікованих фахівців, розробка власних перехідних моделей обліку, налагодження інфраструктури збуту товарної продукції.

Проведений аналіз структури гірничо-збагачувальних комбінатів, на прикладі ВАТ ЦГЗК, виявив ряд особливостей, які додатково підтвердили правильність вибору системи обліку витрат та доходів саме у розрізі центрів відповідальності.

Виявлено необхідність зміни методики складання калькуляцій на центрах відповідальності у бік їх більшої аналітичності та індивідуальності.

Внесено пропозиції, щодо структури статей калькуляції для продукції основних, допоміжних та обслуговуючих центрів відповідальності.

Вказано на те, що при проведенні організаційних робіт з побудови обліку витрат та доходів за центрами відповідальності необхідне удосконалення процесу первинного, поточного та

вихідного обліку, розробка нових форм документів, реорганізація синтетичного та аналітичного обліку, виходячи з принципів організації автоматизованого обліку.

Проведено дослідження можливості застосування методу обліку витрат та розподілу доходів між центрами відповідальності, в умовах трансфертного ціноутворення, на гірничо-збагачувальних підприємствах гірничодобувної галузі Кривбасу, на прикладі ВАТ ЦГЗК. Отримані результати свідчать про можливість та доцільність застосування цього методу на гірничо-збагачувальних підприємствах Кривбасу.

Рекомендовано, для проведення аналізу витрат та доходів за центрами відповідальності гірничо-збагачувальних підприємств гірничодобувної галузі Кривбасу, застосовувати класичні методи аналізу, а саме аналіз структури витрат та доходів центрів відповідальності, порівняльний аналіз результатів діяльності центрів відповідальності, факторний аналіз прибутку центрів відповідальності, тощо.

Апробація запропонованих методів аналізу на реальних даних обліку дає можливість стверджувати, що проведення таких аналітичних процедур дозволяє швидко отримати результати аналізу, які можуть бути базою для прийняття управлінських рішень або, у разі потреби, для проведення більш глибокого аналізу.

Зроблено рекомендації щодо вибору таких стратегічних напрямків розвитку аналізу, як Strategic Cost Management (SCM) – стратегічний ціновий менеджмент та Activity Based Costing (ABC) – облік витрат по роботах або ФВА – функціонально-вартісний аналіз, які сьогодні є, безперечно, перспективними напрямками розвитку економічного аналізу.

Застосування наведених в роботі рекомендацій дозволять гірничо-збагачувальним підприємствам гірничодобувної галузі Кривбасу підвищити якість обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності, ефективніше використовувати результати своєї діяльності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗДОБУВАЧА

У наукових фахових виданнях:

1. Шайкан А.В. Застосування міжнародного досвіду при побудові системи обліку витрат // Міжнародна економіка: Збірник наукових праць. Вип. 26.- К.: Інститут світової економіки і міжнародних відносин НАН України. - 1999. - С. 80 - 83.- 0,2 д.а.
2. Шайкан А.В. Децентралізація управління та трансфертна політика ціноутворення // Міжнародна економіка: Збірник наукових праць. Вип. 27.- К.: Інститут світової економіки і міжнародних відносин НАН України. - 2000. - С. 154 -156. - 0,15 д.а.
3. Завгородній В.П., Шайкан А.В. Облік витрат та прибутків за центрами відповідальності в умовах стандартизації обліку // Економіка: Вісник. Вип. 51.- К.: Київський національний університет імені Тараса Шевченка. - 2001. - С. 21 - 26. - 0,5 д.а.

(особисто автору належить - 0,2 д.а., де відображено пропозиції щодо вдосконалення системи обліку витрат за центрами відповідальності).

4. Шайкан А.В. Групування витрат за економічними елементами та складання собівартості продукції за статтями калькуляції на підприємствах гірничодобувної галузі Кривбасу (на прикладі Центрального гірничо-збагачувального комбінату) // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Вип. 102.- Дніпропетровськ: ДНУ. - 2001. - С. 75 - 89. - 0,66 д.а.

5. Шайкан А.В. Облік витрат та прибутків за центрами відповідальності – як можливий напрямок модернізації системи управлінського обліку на підприємствах гірничо-збагачувального комплексу Кривбасу // Економіка та підприємництво. Збірник наукових праць. Вип. 7.- К.: КНЕУ. - 2001. - С. 252 - 259. - 0,33 д.а.

6. Шайкан А.В. Стратегічні напрями проведення аналізу витрат та доходів за центрами відповідальності гірничо-збагачувальних підприємств Криворіжжя // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Вип. 140.- Дніпропетровськ: ДНУ.- 2002.- С. 119-127.- 0,36 д.а.

В інших виданнях:

7. Шайкан А.В. Децентралізація управління підприємством за попроцесним принципом – як можливий напрямок модернізації та розвитку системи управлінського обліку на підприємствах гірничо-збагачувального комплексу Кривбасу // Збірник тез та текстів виступів на міжнародній науковій конференції. “Розвиток науки про бухгалтерський облік” Частина III.- Житомир: ЖІТІ.- 2000.- С. 160-163. - 0,15 д.а.

8. Шайкан А.В. Трансфертна політика ціноутворення – як ефективний засіб управління на вітчизняних виробничих підприємствах з попередільною технологією виробництва // Матеріали Першої всеукраїнської науково-практичної конференції “Україна наукова “2001”. Том 15. Економічні науки.- Дніпропетровськ: Наука і освіта.- 2001.- С. 24-26. - 0,08 д.а.

9. Шайкан А.В. Напрями розвитку аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності // Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта 2002”. Том 17. Економіка.- Дніпропетровськ: Наука і освіта.- 2002.- С. 33-35. - 0,08 д.а.

АНОТАЦІЯ

Шайкан А.В. Облік та аналіз витрат і доходів за центрами відповідальності.- Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київський національний економічний університет.- Київ, 2002.

Дисертація присвячена актуальним питанням удосконалення процесу обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності на гірничо-збагачувальних підприємствах Криворізького залізорудного басейну.

У дисертації здійснено порівняння визначення, класифікацій та методів обліку витрат та доходів. Обґрунтовано нові підходи до вирішення питань організації обліку та аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності. Запропоновано поглиблену класифікацію складу витрат і доходів центрів відповідальності гірничо-збагачувальних підприємств. Визначено напрями удосконалення методики аналізу витрат і доходів за центрами відповідальності. Ефективність цих напрямів підтверджена на практичних прикладах. Враховуючи особливості гірничо-збагачувальних підприємств, запропонована методика функціонально-вартісного аналізу. Основні результати дослідження впроваджені в практичну діяльність гірничо-збагачувальних підприємств та супутніх підприємств цієї галузі.

Ключові слова: витрати, дохід, центр відповідальності, трансфертне ціноутворення, аналіз витрат і доходів.

АННОТАЦИЯ

Шайкан А.В. Учет и анализ затрат и доходов по центрам ответственности. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04.- Бухгалтерский учет анализ и аудит. Киевский национальный экономический университет, Киев, 2002.

В диссертации проведено исследование состояния системы учета затрат и доходов горно-обогатительных предприятий горнодобывающей отрасли Криворожского железорудного бассейна в условиях рыночных отношений в Украине. Показаны специфические особенности производства на горно-обогатительных комбинатах.

Действующая методика ведения бухгалтерского учета затрат и доходов, которая сегодня применяется на горно-обогатительных предприятиях горнодобывающей отрасли Криворожского железорудного бассейна, не в полной мере соответствует современным условиям хозяйствования.

В диссертационной работе исследована экономическая сущность понятий “затраты” и “доход”. Предложена классификация затрат и доходов по центрам ответственности.

На основании анализа возможных методов учета затрат и доходов, существующих в Украине и за рубежом, выбран наиболее подходящий метод, соответствующий требованиям и условиям, которые сложились на горно-обогатительных комбинатах Кривого Рога сегодня.

С учетом выбранного метода учета и анализа затрат и доходов по центрам ответственности, обоснована необходимость изменений в организации процесса учета и анализа. Предложено проведение ряда процедур по организации учета и анализа в условиях хозяйствования предприятий с выделением центров ответственности, настройке информационных потоков между центрами ответственности и центральным управлением. Особое место определено процессу автоматизации учетных и аналитических процедур, который, в свою очередь, дает широкие возможности для улучшения качества и скорости учета и анализа. В частности, применение информационных технологий дает возможность повысить качество аналитического учета путем применения в действующем Плане счетов субконто, тем самым, улучшив информационную базу управленческого учета и анализа.

Проведенные исследования показали возможность применения, в условиях ведения учета затрат и доходов по центрам ответственности горно-обогатительных комбинатов, метода трансфертного ценообразования продукции центров ответственности. Возможность применения этого метода обусловлено отраслевыми особенностями производства горно-обогатительных комбинатов горнодобывающей отрасли Криворожского железорудного бассейна. В ходе разработки системы трансфертного ценообразования на центрах ответственности, предложено применение ряда регулирующих коэффициентов, которые позволяют заинтересовать администрацию и рабочий персонал центров ответственности в результатах своей деятельности.

Значительное внимание в работе уделено вопросам проведения аналитических процедур по изучению состояния затрат и доходов, как по отдельным центрам ответственности, так и по горно-обогатительному предприятию, в целом.

В результате исследования сформулированы основные цели и задачи анализа затрат и доходов по центрам ответственности. Проведен сравнительный анализ методов анализа затрат и доходов. На основании этого исследования выбраны наиболее подходящие методы, которые позволяют в наибольшей степени изучить состояние затрат и доходов, проследить динамику их изменения и узнать причины этих изменений. Администрации и специалистам горно-обогатительных комбинатов предложено обратить внимание на такие новые методы анализа как Strategic Cost Management (стратегический ценовой менеджмент), Strategic Cost Analysis (стратегический анализ затрат), Activity Based Costing (ABC) (учет затрат по работам), а также на отечественный аналог метода ABC – функционально-стоимостной анализ. Использование данных методов позволит изучать затраты и доходы предприятий на качественно новом уровне, что, в итоге, поможет найти новые пути к снижению доли затрат и увеличению прибыли.

Разработана и проверена экспериментальная методика анализа эффективности работы центров ответственности. Применение данной методики позволит сравнивать эффективность работы различных центров ответственности между собой за отдельно взятый период времени, что раньше было невозможно из-за несопоставимости результатов деятельности различных центров ответственности.

Ключевые слова: затраты, доход, центр ответственности, трансфертное ценообразование, анализ затрат и доходов.

ANNOTATION

Shaikan A.V. Accounting and analysis of expenses and incomes by the centres of responsibility. - Manuscript.

The dissertation for reception of a scientific degree of the candidate of economic sciences in speciality 08.06.04. - Accounting, the analysis and audit. Kyiv National Economic University. - Kyiv, 2002.

The dissertation is devoted to the actual questions of improvement of process of accounting and analysis of expenses and incomes by the centres of responsibility at the ore-dressing enterprises of the iron-mining basin of Krivij Rig.

In the dissertation work the comparison of definitions, classifications and methods of the accounting of expenses and incomes are carried out. New approaches to the decision of the questions of the organization of the accounting and analysis of expenses and incomes by the centres of responsibility are introduced. The profound classification of the expenses' and incomes' structure by the centres of responsibility of the ore-dressing enterprises is offered. The directions of improvement of the methods of the analysis of expenses and incomes by the centres of responsibility are determined. The efficiency of these directions is confirmed in practical examples. Taking into account peculiarities of the ore-dressing enterprises the methods of the functional-cost analysis is offered. The basic results of the research are instilled into the practical activity of the ore-dressing enterprises and accompanying enterprises of this area.

Key words: expenses, the income, the centre of responsibility, transfer pricing, the analysis of expenses and incomes.