

УДК 657.1

Пастернак Я.П.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту
Черкаського державного технологічного університету

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СФЕРИ ПОСЛУГ

FEATURES OF COST ACCOUNTING ACTIVITIES ON SERVICES

АНОТАЦІЯ

В статті проведено дослідження основних характеристик та особливостей послуги на відміну від товару, які впливають на організацію обліку витрат. Розглянуто підходи науковців щодо організації бухгалтерського обліку. Визначені складові організації обліку витрат, та обґрунтовано вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості реалізованих послуг.

Ключові слова: послуга, підприємство сфери послуг, витрати, організація обліку, організаційна структура підприємства, метод обліку витрат, метод калькулювання собівартості.

АННОТАЦИЯ

В статье проведено исследование основных характеристик и особенностей услуги в отличие от товара, которые влияют на организацию учета затрат. Рассмотрены подходы ученых относительно организации бухгалтерского учета. Определены составляющие учета затрат, и обоснован выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости реализованных услуг.

Ключевые слова: услуга, предприятие сферы услуг, затраты, организация учета, организационная структура предприятия, метод учета затрат, метод калькулирования себестоимости.

ANNOTATION

The article studied the main characteristics and features of services as opposed to goods that affect the organization of cost accounting. It reflects approaches of scholars to accounting. The composition of cost accounting and the choice of method of cost accounting and costing of services are determined.

Keywords: service, service enterprise, expenses, accounting organization, organizational structure of the enterprise, cost accounting method, method of cost calculation.

Постановка проблеми. Здійснення фінансово-господарської діяльності підприємств сфери послуг в сучасних умовах вимагає від його керівництва постійно відстежувати рівень витрат, які включаються до собівартості наданих послуг. У зв'язку з цим досить актуальним є пошук ефективних шляхів організації обліку витрат, а вимоги, що висувуються до якості та кількості інформації про витрати, стають більш жорсткими. На основі інформації про витрати приймаються рішення про раціональне використання ресурсів підприємства, про забезпечення зростання фінансового результату та зменшення нераціональних витрат. Тому вирішення проблеми організації бухгалтерського обліку витрат на підприємствах сфери послуг є важливим науковим і практичним завданням.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації бухгалтерського обліку витрат приділяється значна увага в економічній літературі. Суттєвий вклад у вирішення проблем організації обліку витрат внесли вітчизняні та зарубіжні вчені, а саме:

Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв О.П. Войналович, С.В. Івахненко, В.Б. Івашкевич, Н.П. Кондраков, А.М. Кузьмінський, В.С. Лень, Л.Г. Ловінська, Ю.Я. Литвин, Л.В. Нападовська, П.П. Німчинов, Д.И. Пільменштейн, В.А. Полторадня, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, А.Н. Сушкевич, А.Д. Шмигель, А. Яругова, та багато інших.

Проте зазначені питання розглядаються більш загально, не зосереджуючи увагу на особливостях організації обліку витрат на підприємствах сфери послуг, без врахування основних характеристик, обумовлених специфікою діяльності таких підприємств.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Визначення завдань та складових організації обліку витрат, розробка практичних рекомендацій з організації обліку витрат на підприємствах сфери послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сфера послуг представляє собою сукупність галузей, підгалузей і видів діяльності, функціональне призначення яких у системі суспільного виробництва виражається у виробництві та реалізації послуг і духовних благ для населення. Сфера послуг сьогодні – це одна з найперспективніших галузей економіки, що швидко розвивається. Вона охоплює торгівлю і транспорт, фінанси і страхування, комунальне господарство, освітні та медичні установи, шоу-бізнес тощо [1, с. 10].

Вітчизняний ринок послуг складається із чотирьох сфер, а саме: комунально-побутового обслуговування (житлово-комунальний ринок, ринок громадського харчування, ринок побутових послуг), зберігання та відновлення здоров'я людини (ринок послуг охорони здоров'я, ринок послуг у галузі фізкультури та спорту), культурно-просвітньої сфери (ринок послуг освіти, ринок послуг сфери культурного обслуговування, ринок послуг засобів масової інформації), сфери управління, регулювання та обміну (ринок послуг у галузі управління, фінансово-кредитний і страховий ринки, ринок послуг з охорони громадського порядку) [2]. Отже, ринок послуг складається з окремих ринків, кожен з яких функціонує і розвивається з певними особливостями.

Організація бухгалтерського обліку витрат передбачає обов'язкове врахування основних

характеристик та особливостей, обумовлених специфікою діяльності підприємств сфери послуг. Ігнорування таких обставин у процесі розробки облікової політики підприємств не дозволяє отримати достовірну бухгалтерську інформацію про витрати для ефективного управління підприємством. Відповідно, необхідно дослідити основні характеристики та особливості підприємств сфери послуг, які впливають на організацію бухгалтерського обліку витрат.

Закон України «Про захист прав споживачів» тлумачить послугу як «діяльність виконавця з надання (передачі) споживачеві певного визначеного договором матеріального чи нематеріального блага, що здійснюється за індивідуальним замовленням споживача для задоволення його особистих потреб» [3].

Згідно з науково-економічним визначенням, послуга – це: будь-який захід, який одна сторона може надати іншій, що переважно не сприймає на дотик і не призводить до володіння будь-чим [4, с. 243]; вид діяльності, робіт, в процесі виконання яких не створюється новий, раніше не існуючий матеріально-речовий продукт, але змінюється якість вже наявного, створеного продукту. Це блага, надані не у вигляді речей, а у формі діяльності [5, с. 895]. «Послуга – це будь-яка діяльність, що одна сторона може запропонувати іншій, невідчутна дія, яка не призводить до володіння будь-чим. Послуги нематеріальні, неподільні, непостійні та недовговічні. Вони потребують більшого контролю якості, довіри до постачальника та здатні пристосовуватися до потреб споживачів» [6, с. 878].

Існує багато визначень поняття «послуги». Аналізуючи їх, можна зробити висновок, що послуга – це дія, що приносить користь (допомогу) іншому; це продукт (результат) діяльності сервісного підприємства [1, с. 15].

Отже, основними характеристиками та особливостями послуги на відміну від товару, які впливають на організацію обліку в цілому і обліку витрат зокрема, є: нематеріальна основа, непостійність якості, неподільність (від виробника та від споживача), неможливість збереження, відсутність незавершеного виробництва, недовговічність, відсутність володіння (рис. 1).

В процесі управління підприємством організація бухгалтерського обліку є невід'ємною складовою, сутність якої полягає у координуванні певних дій окремих елементів системи бухгалтерського обліку і досягненні взаємної відповідності функціонування її окремих частин. Мета організації бухгалтерського обліку – забезпечення раціональної та об'єктивної обробки інформації, оптимальний розподіл між персоналом бухгалтерської служби облікових робіт, чітке визначення обов'язків кожного облікового працівника в рамках наукової організації праці. В цілому організація бухгалтерського обліку залежить від кадрового, інформаційного, методичного, технічного, програмного та матеріального забезпечення облікового процесу.

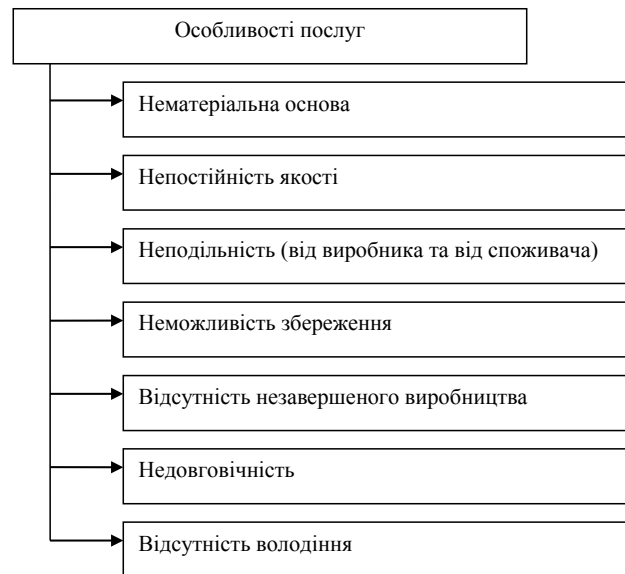


Рис. 1. Особливості послуг, що впливають на організацію обліку витрат

Отже, організація бухгалтерського обліку витрат відіграє визначальну роль, оскільки за її відсутності неможливе ведення бухгалтерського обліку та виконання його завдань. Питанням організації бухгалтерського обліку витрат, традиційно приділяється значна увага. Підходи науковців до визначення змісту поняття «організація бухгалтерського обліку» ілюструє таблиця 1.

Враховуючи зміст запропонованих визначень та вагоме значення організації обліку для суб'єктів господарювання у забезпеченні формування бухгалтерської інформації, яка є підставою для пошуку можливостей підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання, збереження майна власника та достовірного визначення результатів діяльності за мінімальних витрат часу і ресурсів на ведення бухгалтерського обліку, недостатня теоретична розробка питання складових організації бухгалтерського обліку витрат підприємств сфери послуг ускладнює ведення обліку витрат, що знижує якість виконання бухгалтерським обліком поставлених перед ним завдань.

Раціональна організація бухгалтерського обліку витрат передбачає врахування вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Нормативною базою з бухгалтерського обліку визначається можливість підприємства самостійно розробляти облікову політику щодо витрат, та визначено відповідні показники фінансової звітності про витрати.

Отже, основна мета організації обліку витрат на підприємствах сфери послуг полягає у формуванні дієвого механізму управління ними. Для ефективної організації обліку витрат необхідно чітко розподілити повноваження та від-

повідальних осіб на різних рівнях управління. Організація обліку витрат підприємств сфери послуг повинна бути спрямована на удосконалення системи управління витратами та створення інформаційної бази для прийняття стратегічних, тактичних та оперативних управлінських рішень.

Розглядаючи складові організації обліку витрат, науковці акцентують увагу на предметі обліку витрат, об'єктах обліку, принципах організації та ведення обліку [13], розглядають організацію бухгалтерського обліку як сукупність відповідних процедур: організація облікового процесу, праця облікових працівників, забезпечення обліку та розвиток обліку [14].

На організацію бухгалтерського обліку витрат підприємств сфери послуг впливає значна кількість факторів, зокрема: система нормативного регулювання, форма власності підприємства, організаційно-правова форма підприємства, користувачі облікової інформації, кваліфікаційний рівень облікових працівників, обсяги діяльності підприємства та ін. На підставі проведених досліджень розроблено схему організації обліку витрат на підприємствах сфери послуг (рис. 2).

Керівник (власник) підприємства створює необхідні умови для правильності та повноти ведення бухгалтерського обліку, забезпечуючи неухильне виконання всіма підрозділами вимог чинного законодавства щодо ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Методологія, методика і технологія ведення обліку витрат і калькулювання собівартості наданих послуг висвітлюються в обліковій політиці підприємства. З урахуванням обраної облікової

політики підприємства (методів обліку та розподілу витрат) існує можливість формувати різні показники собівартості наданих послуг з урахуванням специфіки технологічного процесу підприємства.



Рис. 2. Організація обліку витрат на підприємствах сфери послуг

Бухгалтерський облік на підприємствах сфери послуг повинен здійснюватися відповідно до вимог чинного законодавства, що регулює підприємницьку діяльність та ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Відповідальність

Таблиця 1

Підходи науковців до визначення змісту поняття «організація бухгалтерського обліку»

№ з/п	Джерело	Визначення
1	О.П. Войналович [7]	Організація бухгалтерського обліку – сукупність заходів з упорядкування облікової роботи, які здійснює адміністрація підприємства за дорученням власника задля забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку на відповідному етапі розвитку суспільства (с. 38).
2	Н.П. Кондраков [8]	Під організацією бухгалтерського обліку розуміють систему умов і елементів (складових) облікового процесу для отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства та здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції (с. 38).
3	А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній [9]	Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності – це система методів, способів і засобів, які забезпечують оптимальне функціонування їх та подальший розвиток (с. 4).
4	Ю.Я. Литвин, В.М. Олійник, М.С. Палюх, М.В. Семчишин [10]	Організація обліку та аналізу полягає в практичному застосуванні методів обліку в умовах конкретного підприємства, документації господарських операцій, подвійному записі їх, веденні рахунків поточного обліку, оцінці та калькуляції собівартості продукції, інвентаризації та складанні балансу й звітності, а також у забезпеченні оперативності аналізу (с. 20).
5	Ю.Я. Литвин, В.А. Полторадня [11]	Організація бухгалтерського обліку є такою системою практичної реалізації прийомів і способів відображення господарських операцій, яка повністю забезпечує дієвий контроль і всебічний аналіз виконання планів підприємства при мінімальних витратах праці та засобів на ведення обліку (с. 3).
6	А.Н. Сушкевич [12]	Під організацією бухгалтерського обліку розуміють систему елементів побудови облікового процесу, які забезпечують отримання своєчасної і достовірної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, збереження майна і готової продукції власників підприємства (с. 8).

за дотримання вимог нормативних документів покладається на керівництво підприємства.

Умовою результативного виробництва є ефективна управлінська діяльність, при чому суб'єкти управління повинні оперувати достовірною та оперативною інформацією. Відповідне інформаційне забезпечення уможливорює взаємозв'язок між підрозділами, розмежування прав і відповідальності кожного підрозділу, узгодженість окремих видів діяльності в досягненні мети функціонування підприємства, тому інформаційне забезпечення підпорядковується організаційній структурі підприємства.

Проф. Ф.Ф. Бутинець визначає організаційну структуру підприємства як поділ підприємства на окремі структурні підрозділи й служби (центри відповідальності), що передбачають розподіл між ними функцій з вирішення завдань, які виникають у процесі виробничої діяльності, таким чином, щоб забезпечити ефективне досягнення мети, поставленої перед підприємством в цілому [15, с. 35].

Організація бухгалтерського обліку витрат, відповідно до організаційної структури підприємства, дозволяє ув'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб, оцінити результати діяльності кожного підрозділу та визначити їх внесок у загальні результати діяльності підприємства. На вибір організаційної структури підприємств сфери послуг, склад елементів, що її формують, і взаємозв'язок між ними впливають розмір підприємства та обсяги його діяльності, які відповідним чином визначають облікову політику підприємств.

Обліковий процес витрат на виробництво та калькулювання собівартості реалізованих послуг можна представити як процес, що охоплює такі етапи:

- 1) формування елементів витрат за даними первинних документів;
- 2) перегрупування елементів витрат за способом перенесення вартості на реалізовані послуги – прямі, непрямі;
- 3) визначення собівартості окремих видів реалізованих послуг;
- 4) облік собівартості окремих видів реалізованих послуг.

Методи обліку витрат і калькулювання застосовуються для розрахунку собівартості визначених видів послуг. Таким чином, під методом обліку витрат розуміють сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання; під методом калькулювання – сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання [16, с. 194].

Вибір методу обліку витрат виробництва неможливий без належного аналізу прийомів та призначення окремих методів обліку. Відповідно, обґрунтовано найбільш прийнятною вважати класифікацію, запропоновану проф. Ф.Ф.

Бутинцем та ін. [16, с. 195], яка враховує технологічні та організаційні особливості процесу виробництва з орієнтацією на повноту відображення витрат в обліку та залежно від контролю за нормами витрат: методи обліку повної і неповної собівартості, нормативної та фактичної собівартості, позамовний і попроцесний.

Вибір методу калькулювання собівартості реалізованих послуг повинен відбуватися з урахуванням багатьох чинників, зокрема, мети, яку необхідно досягти із застосуванням певного методу.

Облік виробничих витрат і калькулювання собівартості реалізованих послуг підприємства досліджуваної галузі ведуть позамовним методом. Проте в процесі надання послуг виникає необхідність здійснення ефективного контролю за рівнем виробничих витрат. Важливим засобом контролю за процесом формування витрат виробництва є нормативний метод, основою якого є облік витрат згідно з чинними нормами та облік відхилень від встановлених норм, а також облік зміни норм. Отже, позамовний метод обліку витрат для забезпечення дієвості контролю за процесом формування витрат необхідно використовувати разом із нормативним методом.

Висновки. На організацію обліку витрат підприємств сфери послуг впливають наступні характеристики та особливості послуги: нематеріальна основа, непостійність якості, неподільність (від виробника та від споживача), неможливість збереження, відсутність незавершеного виробництва, недовговічність, відсутність володіння. Основна мета організації обліку витрат на підприємствах сфери послуг – це формування дієвого механізму управління ними.

В ході вивчення облікової політики підприємств сфери послуг встановлено, що на підприємствах застосовується позамовний метод калькулювання собівартості реалізованих послуг. Оскільки в процесі надання послуг виникає необхідність забезпечення дієвого контролю за виробничими витратами, обґрунтовано необхідність застосування також нормативного методу калькулювання. Перспектива подальших наукових досліджень полягає в удосконаленні організації обліку витрат і калькулюванні собівартості реалізованих послуг і застосуванням на підприємствах досліджуваної галузі нормативного методу обліку витрат.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Моргулець О.Б. Менеджмент у сфері послуг: [навч. посіб.] / О.Б. Моргулець. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 384 с.
2. Іванечко Н.Р. Становлення ринку послуг дозвілля в Україні: аналіз категорійного апарата / Н.Р. Іванечко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/PSPE/2011_1/ivanekho_111.htm.
3. Закон України «Про захист прав споживачів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>.

4. Осовська Г.В. Економічний словник / [Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. – К.: Кондор, 2007. – 358 с.
5. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2003. – 1113с.
6. Котлер Ф. Маркетинг менеджмент / Ф. Котлер. – СПб.: Питер Ком, 1998. – 896 с.
7. Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / О.П. Войналович; Національний аграрний університет. – К, 2006. – 189 с.
8. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: [учебник] / Н.П. Кондраков. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 448 с.
9. Кузьмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: [підручник] / [А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній]; за ред. А.М. Кузьмінського. – К.: Вища шк., 1993. – 223 с.
10. Литвин Ю.Я. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві: [підручник] / [Ю.Я. Литвин, В.М. Олійник, М.С. Палюх, М.В. Семчишин]; за ред. засл. діяча науки і техніки України, академіка АН вищої школи України Ю.Я. Литвина. – Тернопіль: «Тернопіль», 1998. – 376 с.
11. Литвин Ю.Я. Организация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Ю.Я. Литвин, В.А. Полторадня. – К.: Издательское объединение «Вища школа», 1977. – 176 с.
12. Сушкевич А.Н. Организация бухгалтерского учета в субъектах хозяйствования / А.Н. Сушкевич. – Мн.: Ред. журн. «Пром.-торговое право», 2004. – 252 с.
13. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
14. Верига Ю.А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Ч. 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: [монографія] / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.
15. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
16. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит»] / [Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 с.