

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

Згідно із законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Управлінський облік є внутрішнім, який будується за правилами підприємства і підпорядкований єдиній меті – корисність інформації для внутрішніх користувачів (управлінців, менеджерів, інших зацікавлених внутрішніх користувачів). Інформація управлінської бухгалтерії має конкретного замовника, тобто носить адресний характер. Замовник інформації, її вивчивши і проаналізувавши її, дає конкретні рекомендації щодо покращення економічного стану підприємства.

При цьому важливим є детальний облік за елементами витрат, статтями, центрами відповідальності, об'єктами обліку витрат, іншими характерними особливостями, необхідними для управління.

До виробничої собівартості включають: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі (змінні і постійні розподілені) витрати [1].

Витрати сировини, матеріалів, насіння, кормів тощо є прямими витратами, що включаються на об'єкти обліку. При цьому слід вибрати оптимальний варіант оцінки, за якою їх будуть списувати і включати в затрати на виробництво.

Існують такі методи оцінки матеріальних цінностей при їх відпуску: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO); собівартості останніх за часом надходження запасів (LIFO); нормативних затрат; ціни продажу. Підприємство самостійно обирає метод оцінки списання запасів.

Розрахунки показують, що за різними методами оцінки вартість відпущених у виробництво запасів буде неоднаковою. Тому важливим завданням управлінського обліку є вибір оптимального методу оцінки виробничих запасів з індивідуальним підходом до кожного з їх видів.

Одним з основних елементів витрат є амортизація необоротних активів, яка являє собою систематичний розподіл вартості їх протягом

© І. Ю. Дідушин, 2008

терміну експлуатації і включення у собівартість продукції.

Підприємства можуть нараховувати амортизацію основних засобів за такими методами:

- 1) прямолінійним;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивним;
- 5) виробничим;
- 6) методами, передбаченими податковим законодавством.

Варто зазначити, що за різними методами нарахування амортизації у витрати виробництва буде включатись різна за величиною сума вартості об'єкта основних засобів, від якої залежатиме показник собівартості продукції (робіт, послуг).

Прямолінійний метод нарахування амортизації найпростіший і найзрозуміліший, але він не враховує швидкого морального старіння (зносу) основних засобів. Його доцільно використовувати до пасивної (нерухомої) частини основних засобів (будівлі, споруди).

Метод зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та метод прискореної амортизації (за податковим законодавством) доцільно використовувати для тих об'єктів основних засобів, які швидко морально зношуються.

Виробничий метод нарахування амортизації враховує випуск продукції, що забезпечує більш-менш реальний ступінь зносу об'єкта основних засобів: чим більше одержано продукції (виконано робіт, надано послуг), тим більше основні засоби зносилися.

Таким чином, урахувавши всі позитивні і негативні аспекти кожного методу нарахування амортизації, підприємство вибирає оптимальний варіант з індивідуальним підходом до кожної групи (підгрупи) об'єктів необоротних активів.

Поряд з матеріальними витратами та амортизацією необоротних активів важливим об'єктом контролю є витрати на оплату праці.

При цьому управлінський облік має враховувати особливості технологічного процесу застосування різних форм і систем оплати праці, здійснювати контроль за дотриманням норм і нормативів витрат на оплату праці, недопущенням непродуктивних витрат праці і необгрунтованих втрат робочого часу. Контролю мають піддаватись як сума нарахованої заробітної плати, так і інші виплати працівникам, зайнятим на виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

У процесі діяльності на підприємстві можуть виникати непродуктивні витрати і втрати з різних причин: недотримання технології виробництва;

використання неякісної сировини, матеріалів і комплектуючих деталей; халатність і недобросовісне ставлення до роботи окремих виконавців тощо. В результаті таких дій підприємство несе втрати по забракованій продукції, роботах і послугах.

Втратами від браку є вартість остаточно забракованої продукції і витрати на виправлення браку за винятком: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, одержаної від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби.

Така інформація має постійно перебувати під контролем працівників управлінського обліку, адже обсяг цих витрат (втрат від браку) впливає на собівартість продукції.

Процес виробництва пов'язаний як з використанням прямих витрат, так і витрат з його управління та обслуговування. Ці витрати називають загально-виробничими.

Загально-виробничі витрати поділяються на постійні і змінні, а постійні, в свою чергу, на розподілені і нерозподілені витрати.

У виробничу собівартість включаються тільки змінні і постійні розподілені загально-виробничі витрати. Базою розподілу для цих витрат є: години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо [1].

Для правильного формування обсягу загально-виробничих витрат і включення їх у собівартість продукції працівники управлінського обліку повинні:

- встановити перелік і склад змінних і постійних загально-виробничих витрат;
- скласти перелік і склад розподілених і нерозподілених постійних загально-виробничих витрат;
- вибрати й обґрунтувати базу розподілу змінних і розподілених постійних загально-виробничих витрат
- повністю включати їх до виробничої собівартості продукції пропорційно до загальної суми прямих витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів.

Проте такий порядок розподілу загально-виробничих витрат має недоліки і не враховує тісного зв'язку між виробництвом продукції і базою розподілу цих витрат. Вважаємо, що із загальної суми прямих витрат недоцільно вилучати вартість основних матеріалів (насіння, кормів, сировини). При розподілі загально-виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах доцільно використовувати й іншу базу їх розподілу, передбачену П(С)БО 16 "Витрати", а саме пропорційно до годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат.

Вибір конкретної бази розподілу непрямих витрат, у тому числі загальновиробничих, повинен запропонувати управлінський облік.

Різноманітність витрат за своїм складом і структурою, особливості їх виникнення і формування за різними критеріями та включення у собівартість продукції вимагають покращення цієї ділянки облікової роботи. Одним із шляхів удосконалення обліку є запровадження прогресивних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Прогресивним методом обліку витрат і важливим засобом підвищення якості управління виробництвом є нормативний метод. Він дає змогу виявити відхилення витрат не в кінці звітної періоду (місяця, року), а безпосередньо в ході виробництва в момент їх виникнення.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції передбачає ведення роздільного обліку витрат за нормами і відхилень від цих норм. Для впровадження та ефективного функціонування нормативного методу необхідно:

- розробити довідник (номенклатуру-цінник) на всі види виробничих запасів та інших предметів праці, що використовуються у виробництві;
- вибрати метод оцінки виробничих запасів при їх списанні (відпуску) у виробництво;
- розробити нормативи витрат за кожним елементом на виробництво окремих видів продукції, робіт, послуг (у кількісному і вартісному вираженні);
- запровадити систему і порядок ведення сигнальної документації щодо відображення відхилень від норм;
- розробити облікові реєстри аналітичного обліку, де передбачити графи з роздільним обліком витрат: за нормами; відхилення від норм; зміни норм; фактичні витрати.

За наявності розроблених норм витрат можна визначити до початку виробничого процесу нормативну собівартість продукції (робіт, послуг), а в ході виробництва зафіксувати відхилення і зміни норм й визначити фактичну собівартість. За нормативним методом відхилення і зміни норм виявляються у процесі виробництва при здійсненні конкретної операції, що дає змогу встановити місце, причини, характер і винуватців чи ініціаторів відхилень. Будь-які відхилення (економія чи перевитрати) мають обґрунтовуватися. На зміни норм, що можуть відбуватися в результаті зміни технологічного процесу, організації виробництва, інші виправдані зміни, повинен складатись спеціальний розрахунок (відомість) змін норм. Відхилення від норм фіксуються в документах сигнальної форми (зі спеціальною лінією, документ іншого кольору тощо).

На підставі розроблених діючих норм витрат на конкретний вид продукції (робіт, послуг) розраховується нормативна собівартість. Фактична

собівартість продукції (робіт, послуг) визначається як алгебраїчна сума нормативних витрат, змін норм і відхилень від цих норм (рис.).



Рисунок. Схема обліку витрат і визначення собівартості продукції за нормативним методом

Необхідно зазначити, що запровадження нормативного методу обліку витрат і визначення нормативної собівартості не повинно бути самоціллю, а засобом дієвого контролю за діяльністю підприємства й управління ним.

Із зарубіжної практики відомі такі методи обліку витрат, як стандарт-кост і директ-костинг [2].

Аналогом нашого нормативного методу є система “Стандарт-кост”, яка була розповсюджена і зарекомендувала себе на підприємствах США, Великобританії та інших країн.

Термін *стандарт-кост* означає стандартні витрати, тобто розроблені заздалегідь стандарти (кошториси) витрат на виробництво продукції.

Спільними ознаками нормативного методу і методу стандарт-кост є те, що облік ведеться за повними витратами (прямими і непрямими) в межах норм.

Між нормативним методом і системою стандарт-кост існують і відмінності. За методом стандарт-кост витрати понад встановлені норми

відносять на винних осіб, а за їх відсутності – на результати фінансово-господарської діяльності. При нормативному методі наднормативні витрати, по яких винні особи не встановлені, списують на витрати (включають у собівартість реалізованої продукції). Стандарт-кост не передбачає ведення в поточному обліку змін норм, як при нормативному методі. Якщо перший метод орієнтований на процес реалізації, то інший – на процес виробництва і не забезпечує обґрунтування цін. Разом з тим побудова нормативного методу за передбаченими принципами є гнучкою системою контролю за діяльністю підприємства.

На початку 50-х років на промислових підприємствах США та інших зарубіжних країн почала широко застосовуватись система калькулювання собівартості продукції на основі змінних витрат. Цей метод дістав назву директ-костинг.

Термін *директ-костинг* дослівно означає калькулювання прямих витрат. За цим методом собівартість обчислюється тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат.

Метод директ-костинг базується на тому, що всі витрати поділяють на прямі і непрямі: перші можна віднести безпосередньо на певний вид виробу, другі – є накладними (невиробничими) і не включаються у собівартість.

За методом директ-костингу собівартість калькулюється тільки на основі прямих змінних виробничих витрат; постійні виробничі витрати і невикористані витрати покриваються за рахунок доходу підприємства. У процесі калькулювання визначається маржинальний дохід як різниця між доходом від реалізації продукції і змінними витратами:

$$M_d = D_p - Z_v,$$

де: M_d – маржинальний дохід, D_p – дохід від реалізації, Z_v – змінні витрати.

Якщо від маржинального доходу вилучити постійні витрати, то отримаємо чистий дохід:

$$Ч_d = M_d - П_v; Ч_d = D_p - Z_v - П_v,$$

де: $Ч_d$ – чистий дохід, $П_v$ – постійні витрати.

Система директ-костинг має певні переваги перед системою повного розподілу витрат (стандарт-кост): дані про собівартість, обсяг виробництва, прибутки завжди можна одержати з регулярної звітності; інформація про витрати виробництва і доходи здебільшого відповідає інтересам керівництва фірми; показники маржинального доходу дають змогу оперативно оцінити виробу, доцільність їх виробництва в майбутньому та інше.

Разом з тим не завжди правильно можна розподілити витрати на постійні і змінні. Одні і ті ж витрати в одному випадку можуть бути

постійні, а в іншому – змінні залежно від виду діяльності. При збільшенні суми постійних витрат розмір доходу буде зменшуватись і, навпаки, при їх зменшенні доходи зростатимуть. Таким чином, багатогранність виробництва вимагає виваженого вибору методу обліку витрат, кожен з яких має свої переваги та недоліки.

Найважливіші переваги вітчизняних методів і зарубіжних систем обліку витрат, якими є стандарт-кост і директ-костинг, можуть бути використані в умовах функціонування управлінського обліку в нашій країні, що сприятиме підвищенню його ефективності.

Література

1. Пушкар М. С. Управлінський облік. – Тернопіль: Поліграфіст, 1995. – 164 с.
2. Бутинець Ф. Ф., Чижевські Л. В., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський управлінський облік. – Житомир: ПП “Рута”, 2000. – 448 с.

УДК 338.512

Л. В. Косенко

Національний університет харчових технологій

ВИКОРИСТАННЯ ПРИНЦИПІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ У ПРОЦЕСІ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ

У ринкових умовах господарювання підприємства прагнуть ухвалювати такі рішення, які забезпечували б отримання максимально можливого прибутку. Останній, як правило, залежить в основному від ціни продукції, витрат на її виробництво й реалізацію. Але, якщо під впливом законів ринкового ціноутворення в умовах вільної конкуренції ціна продукції не може бути вищою або нижчою за бажанням виробника чи покупця і вирівнюється автоматично, то витрати можуть зростати або знижуватися залежно від обсягу спожитих трудових і матеріальних ресурсів, техніко-технологічного рівня виробництва, організації виробництва й інших чинників. Отже, в розпорядженні виробника є чимало важелів зниження витрат, які він може привести в дію в процесі управління виробництвом.

Проблема обліку витрат відноситься до однієї з найбільш складних і важливих в управлінні виробництвом, оскільки, наприклад, у промисловості як України, так і економічно розвинених держав, вони становлять у середньому 80–85% оптових цін підприємств (тобто 4/5 вартості продукції), а прибуток –

© Л. В. Косенко, 2008