

## ДЕЯКІ АСПЕКТИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ

Основна ціль діяльності промислових підприємств – випуск високоякісної конкурентноспроможної продукції і на основі цього отримання прибутків, для чого необхідно постійно вдосконалювати виробничий процес та використовувати високоякісну сировину і матеріали для постійного зменшення витрат на виробництво продукції.

В умовах ринкової економіки на підприємствах усіх форм власності прискорюється освоєння нових видів продукції. До виробничої собівартості нових виробів входять не тільки матеріальні й трудові витрати, а й витрати на підготовку та освоєння виробництва нових видів продукції. Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає [4: 40]: 1) прямі матеріальні витрати;

2) прямі витрати на оплату праці;

3) інші прямі витрати. Це всі інші виробничі витрати, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

На підприємствах, які здійснюють випуск нових виробів, розробляють номенклатуру статей витрат на освоєння продукції, яку затверджує керівник підприємства. Витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, зменшуються на вартість залишків сировини, матеріалів, напівфабрикатів, інструменту і виробів за ціною їх можливого використання. Після цього розробляють способи погашення витрат. Основним способом погашення витрат є включення їх у собівартість нової продукції, що випускається на основі кошторисних ставок погашення.

Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що випускається – це складний і важливий обліковий процес. Він має дуже велике значення в організації, управлінні виробництвом та плануванні діяльності підприємства.

Дані обліку витрат використовують для прийняття управлінських рішень, визначення результатів діяльності підприємства, виконання певних завдань структурними підрозділами підприємства, визначення фактичної ефективності організаційно-технічних заходів щодо розвитку й вдосконалення виробництва. Під час організації такого обліку повинна бути забезпечена зіставність планових показників і звітних даних, їх відповідність складу та класифікації витрат, передбачених національними стандартами бухгалтерського обліку.

При плануванні, обліку та аналізі витрат, які утворюють виробничу собівартість і собівартість продукції (робіт, послуг), що реалізується, застосовують різні види їх групування [5: 53]:

1) за місцем виникнення витрат (виробництвами, цехами, дільницями тощо);

2) за видами продукції (робіт, послуг);

3) за видами витрат (елементами і статтями витрат).

Згідно з визначенням, наведеним у статті 1 Закону про бухгалтерський облік, "облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності" [2]. Якщо говорити про облікову політику в частині витрат на виробництво, то класифікацію (переліки) витрат за видами якраз і може бути подано у вигляді додатків до наказу про облікову політику. Цим документом визначається перелік об'єктів, за якими ведеться внутрішньогосподарський облік витрат на виробництво.

Наказ зобов'язує планово-економічну службу підприємства планувати склад та суму витрат відповідно до прийнятої облікової політики, бухгалтерію – вести реєстри бухгалтерського

обліку і облікувати витрати, всі інші служби підприємства – оформляти первинні документи та проводити їх шифрування виходячи з характеристики і змісту статей витрат.

Щоб отримувати продукцію високої якості, нормативної собівартості та конкурентноспроможну на внутрішньому і зовнішньому ринках, необхідно удосконалювати облік та аналіз виробничих витрат. Цього вимагають зміни в економічному механізмі господарювання в умовах ринкових відносин. Тому наші економісти почали широко використовувати систему "стандарт-кост", що є визначеним контролем за виробництвом певного виду продукції протягом визначеного періоду виробництва до його завершення і одержання відповідної продукції, стандартної або запрограмованої собівартості.

До початку виробничого процесу кваліфіковані спеціалісти готують картку стандартної собівартості кожного виробу, в якій зазначають кількість витрачених матеріалів, трудові затрати і накладні та інші витрати, які формують собівартість продукції. Такий облік виробничих витрат є основою вдосконалення управлінської системи. А управлінський облік є складовою процесу управління, який за допомогою первинних документів і облікових реєстрів забезпечує безперервне і взаємопов'язане спостереження за фактами використання ресурсів виробництва, їх групування та аналіз з метою контролю за виробничою діяльністю та оцінкою її результатів. Управлінський облік на підставі одержаних даних, аналізу прогнозів та виробничих бюджетів, забезпечує планування виробничої діяльності. Особливість управлінського обліку полягає в орієнтації на детальний облік витрат на виробництво, пов'язаних з використанням ресурсів і калькулюванням собівартості продукції з метою вишукування резервів для зниження витрат на одиницю продукції.

Визначаючи роль і значення управлінського обліку, виділяють такі його суттєві ознаки [3: 47]:

- 1) підпорядкування методології обліку запитам управлінської системи;
- 2) забезпечення інформацією управлінців підприємства;
- 3) об'єктом обліку є витрати на виробництво і калькулювання собівартості продукції;
- 4) конфіденційність.

Цим займається бухгалтер-аналітик, який збирає також необхідну інформацію для управлінського обліку.

Система контролінгу, яка є одним із інструментів управлінської системи, виникла на основі системи "стандарт-кост". У ході вдосконалення цих систем великого значення набули центри відповідальності. Це визначена організаційно-технологічна ділянка виробничо-господарського процесу, яку виділяє адміністрація підприємства. Облік і контроль витрат за центрами відповідальності передбачає відповідальність конкретних осіб за відповідні види витрат. Формувати центри відповідальності потрібно згідно таких принципів:

- 1) можливості точного планування і обліку послідовності витрат і результатів;
- 2) закріплення персональної відповідальності за якість господарювання за кожним керівником центру;
- 3) гнучкості управління.

Облік витрат концентрується за економічною і технологічною характеристиками виробництва. Основою організації обліку і контролю витрат за центрами відповідальності є доведення витрат за керівниками різних рівнів і систематизований контроль за документуванням норм і контролю у кожній відповідальній операції. Кожен центр витрат повинен бути окремою сферою відповідальності і складатися з таких машин і робочих місць, які обслуговують витрати приблизно однорідного характеру. Усі витрати за їх видами повинні заноситися на центри витрат. Центр витрат контролює виникнення витрат. Центр прибутку контролює як доходи, так і витрати. Центр інвестицій контролює інвестиції, прибутки і витрати.

Управлінський облік контролює формування собівартості продукції в розрізі центрів витрат, а його мета – мінімальні витрати на виробництво продукції і отримання максимального прибутку. Він пов'язаний з джерелами даних про витрати в процесі виробництва. На кінцевий результат господарювання – прибуток чи збиток впливають питання технології виробництва, його організації, купівлі певного виду ресурсу, а також фінансові рішення. Управління витратами – це управління виробничою діяльністю, в процесі якої виникають витрати. Отже, витрати – це визначена в грошовому виразі вартість ресурсів, які використані підприємством протягом певного періоду з метою отримання доходу.

Деякі аналітики пропонують для покращення управлінського обліку і аналізу в нашій країні запозичити американську систему, якої в нас не було, застосувати її, зокрема, в агропромисловому комплексі. Але дана система розроблена на основі промислових підприємств, побудована на комп'ютерній системі, з урахуванням особливостей їхньої економіки виробництва. Як бачимо, повністю використати її в нас неможливо, вона не пристосована до наших умов господарювання та природно-економічних факторів, адже не скрізь можна використовувати комп'ютерну автоматизовану систему управління обліку й аналізу. У нас розроблені свої методи обліку затрат виробництва, які контролювалися, і одержувалась запропонована собівартість виробництва продукції.

Проблеми формування виробничих витрат у сільському господарстві пов'язані із специфікою галузі, її місцем у системі народного господарства. Особливості формування певних видів витрат пов'язані з особливістю функціонування відповідних ресурсів. Такі витрати, як оренда плати і плата за землю, формує функціонування природних ресурсів. З функціонуванням трудових ресурсів пов'язані витрати по заробітній платі. Частина їх вартості стає витратами на амортизацію.

тизацію з використанням основних засобів. В процесі використання матеріальних ресурсів (добрих, корми, насіння) їх вартість переноситься на новостворений продукт. З розвитком виробництва змінюється і трактування управлінського обліку, він безпосередньо пов'язаний з процесом управління витратами.

У нас є своя нормативно-чекова система, яка давала можливість виконувати ті функції, які виконує "стандарт-кост". Враховуючи особливості виробничого підприємства і сільськогосподарського виробництва та вимоги ринкової економіки, необхідно зазначити нормативні затрати на кожен вид робіт, суворо їх дотримуватися, щоб одержати відповідну кількість продукції високої якості при нормативній собівартості. Кінцевий результат від виробленої та реалізованої продукції ми зможемо знайти, знаючи ринкову ціну. Тому ринкова економіка вимагає на основі технологічних карт на кожен вид виробництва продукції доводити нормативні затрати і контролювати їх виконання.

На основі нормативно-чекової форми контролю затрат на виробництво необхідно створити аналітичний центр на основі колишньої диспетчерської служби, великих виробничих та сільськогосподарських підприємств. Потрібно проводити обліково-аналітичну роботу, фіксувати затрати на здійснення кожного технологічного процесу за періоди виробництва, а це неможливо без розробки технологічно-аналітичної карти. В ній передбачається план виконання кожного технологічного процесу, скільки фактично виконано, якісні показники, кількість обслуговуючого персоналу, змінні форми виробітку, термін робіт, кількість календарних днів виконання, затрати на одну людину-годину – план, фактично і процент виконання, оплата праці на весь обсяг виконаних робіт, витрата пального, вартість пального, технологічних затрат у гривнях, кількість виконаних якісних показників, кількість балів.

Аналітик має можливість одержувати відповідну інформацію про виконання того чи іншого виробничого процесу, користуючись технологічно-економічною картою. Він може зіставляти фактичні показники з нормативними і так виявляти позитивні чи негативні відхилення. При допущенні перевитрат на якомусь із технологічних процесів, передаються дані в управлінську систему і керівник може скоригувати зменшення затрат на інших технологічних процесах, не порушуючи вимоги та якості виконаних робіт. Аналітик може контролювати виконання нормативних затрат з кожного виду виробництва як в натуральних і вартісних показниках, так і показниках якості.

Так, процес розробки нової продукції охоплює кілька етапів, найхарактернішими з яких є [1: 45]:

- 1) проектування і конструювання нового виробу;
- 2) розробка і складання конструкторської документації;
- 3) виготовлення дослідного зразка;
- 4) випробування нового виробу;
- 5) коригування конструкторської документації і передавання її у виробництво для виготовлення установочної партії;
- 6) серійне виготовлення.

На кожному з цих етапів здійснюються витрати, які формують відповідні статті витрат на освоєння нової продукції. Це витрати на: проектування і конструювання нового виробу; проектування спеціального інструментального оснащення і розробку технологічного процесу його виготовлення; розробку і оформлення нормативів витрат; планування, перестановку і налаштування обладнання; виготовлення дослідного зразка; розробку й освоєння нової заводської технології виробництва; розробку й випробування дослідного зразка; також витрати на розробку, складання і коригування конструкторської документації. Для цього залучають висококваліфікований інженерно-конструкторський склад підприємства. Відповідно частка цих витрат досить висока – 7-10% загальної суми витрат на освоєння продукції.

Всі витрати групують на картках аналітичного обліку, які відкриваються на кожен вид роботи. Всі обліки витрат групуються за місцями і етапами їх виникнення. Це сприяє їх чіткішій локалізації і організації контролю за рівнем витрачання.

При використанні матеріальних цінностей, які не відображені в технологічній карті, доцільним є застосування чеків. Це дасть можливість аналізувати виробничі затрати за весь період виробництва, контролювати і формувати калькуляційно-технологічні витрати на виробництві тієї чи іншої продукції. Оперативний аналіз і контроль за кожним технологічним процесом – це трудомістка справа, але без неї в ринковій економіці господарювати неможливо. Систему "стандарт-кост" застосовують саме для того, щоб формувати виробництво і собівартість продукції, враховуючи її ціну на ринках збуту. З самого початку виробництва виробник має можливість знати економічний ефект, величину чистого доходу від продажу його продукції. Виробник одержить збиткову продукцію, якщо не будуть враховані ці вимоги, він може стати банкрутом. Ринкова економіка ставить такі ж вимоги і до нас, бо збитки ніхто нам не покриє, і ми теж станемо банкрутами.

Виробництво промислової і сільськогосподарської продукції в наш час здебільшого збиткове, але це тимчасово. Ціни між сільськогосподарською і промисловою продукцією повинні бути збалансованими, а виробництво – прибутковим. Отже, застосування нормативної системи затрат і контролю облікового центру управління і повинно цьому служити.

### Література

1. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999р. № 994-XIV// ВВР.-1999.-№40.-С.365-366. 2.Гнилицька, Л. Удосконалення обліку витрат на освоєння і розробку нової продукції в приладобудуванні./ Бухгалтерський облік і аудит, 2000.-