

Наталія Домбровська

Управлінський облік відхилень фактичних витрат виробництва від нормативних

У вітчизняній системі бухгалтерського обліку і аналізу відхилення фактичних витрат фіксуються і аналізуються, як правило, не в момент виникнення, а через тривалий термін, що практично відбувається в наступних тижнях звітного місяця. На обмеженості традиційної системи бухгалтерського обліку наголошує Я.В.Соколов: «У бухгалтерському обліку досі немає прийомів, які б дали змогу виявляти результати господарської діяльності на будь-який поточний момент. На даний час ці результати виводяться на чітко визначені моменти, причому розраховані таким чином показники мають, по суті, історичний характер, оскільки аналіз отриманої інформації вже не може допомогти виправити допущені помилки» [2:337]. Зайве підкреслювати, що така запізнена інформація не може стимулювати активність менеджерів у пошуку резервів зниження витрат. У більшості випадків реакція на відхилення фактичних витрат від нормативних є пасивною, що не можна вважати оптимальним.

Між тим вже на стадії виникнення витрат є можливість засобами управлінського обліку фіксувати відхилення від нормативів за цілим рядом елементів. Зокрема, при отриманні матеріалів можна відразу ж визначити відхилення їх вартості від спрогнозованої і виключити їхній вплив на загальну суму витрат будь-якого підрозділу. Це дозволить зосередитись на наступному аналізі відхилень фактичних витрат від нормативних, спростити його, оскільки не буде потреби визначати якими ж факторами вони зумовлені, отже це може відбутись у такому випадку лише із-за кількості витрачених матеріалів. Однак така постановка управлінського обліку вимагає забезпечення роздільного обліку нормативної вартості сировини, інших товарно-матеріальних цінностей та відхилень від неї. У сучасних умовах це можливо, оскільки внесеними змінами до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» передбачена можливість ведення окремих субрахунків до рахунків обліку запасів, на яких можна відображати транспортно-заготівельні витрати з наступним розподілом їх за методом середнього відсотка. На нашу думку, за аналогією так само можна обліковувати і відхилення фактичної вартості від нормативної як за товарно-матеріальними цінностями, так і за іншими елементами витрат.

У той же час це здійснимо при умові обробки облікової документації на комп'ютерах, оскільки при ручному опрацюванні робочий час працівників обліку буде використано не раціонально: замість аналітичного осмислення облікової інформації вони більшу його частину змушені будуть витратити на рутинну роботу щодо визначення відхилень за кожним документом, відображення їх в облікових реєстрах за матеріальними рахунками, а потім за аналітичними рахунками витрат. В умовах автоматизованої обробки документів цей перекош ліквідується.

Таким чином машинограма з відображення витрат в управлінському обліку не може бути однаковою з відповідним реєстром фінансового обліку. Якщо в останньому достатньо нагромаджених витрат за елементами, визначеними у відповідності з субрахунками класу 8 нового плану рахунків, причому за загальною сумою за всіма видами продукції, то в управлінському обліку цього не досить. Для прикладу за елементом фінансового обліку, для якого передбачено субрахунок 801 «Витрати сировини й матеріалів» в управлінському обліку потрібна детальна розшифровка за кожним найменуванням, видом, сортом сировини чи матеріалів.

При цьому тут мусять бути відображені як кількісні, так і вартісні показники за нормою і фактично, відхилення від нормативів із розчленуванням їх за факторами, оскільки, як зазначає С.С.Сатубалдін, управлінський облік має справу з класифікацією витрат, записом, накопичуванням собівартості видів виробів і витрат за центрами відповідальності або центрами прибутку, складенням кошторисів і звітності про витрати і їх аналізом, підготовкою інформації керівництву для вибору оптимальних рішень [1:7]. У зв'язку з цим типова форма розроблювальної таблиці РТ-12 «Облік затрат на виробництво», яку відкривають до журналу-ордера 10, а за аналогією з нею будують машинограму при обробці документів на комп'ютерах, для управлінського обліку непридатна. Пропонована форма машинограми наведена на рис. 1.

Ця машинограма (відомість) управлінського обліку, яка апробована на Чортківському комбінаті хлібопродуктів, забезпечує наочну інформацію про витрати на виробництво за елементами. Загальні підсумки про фактичні сумарні витрати за кожною групою тут можуть бути звірені із традиційними аналітичними реєстрами фінансового обліку – розроблювальною таблицею РТ 12 «Облік затрат на виробництво», але при умові, що облік відхилень фактичної вартості сировини і матеріалів від нормативної в ній ведуть окремо. Якщо ж на підприємстві не відкрито окремого субрахунку до рахунків обліку запасів для обліку транспортно-заготівельних витрат, а вони відносяться на їхню собівартість відразу, що також можна робити за П(С)БО 9 «Запаси», між даними пропонованої машинограми (відомості) і розроблювальною таблицею РТ 12 «Облік затрат на виробництво» будуть певні відхилення, зумовлені зазначеною причиною.

Необхідно передбачити застосування в управлінському обліку формування контрольної інформації про витрати сировини і матеріалів, оплати праці, електроенергії тощо, а також втрати сировини на кожній технологічній стадії переробки сільськогосподарської продукції. Для цього пропонується використання відомостей, побудованих у повній відповідності з технологічними картами виготовлення продукції.

№ За но рм ою	Витрати за елементами (назва) з роз- рахунку на 1 тонну цукру	Оди- ниця виміру	Кількість		Відхи- лен- ня (+,-)	Сумарні ви- трати		Відхи- лення, всього, грн. (+,-)	В тому числі за ра- хунок:	
			За нор- мою	Фак- тично			Фак- тично		Збільше- нення (змен- шення) обс. ви- роб. (+,-)	Перевит- рати (економії) кількості (+,-)
1.	Цукрові буря- ки – сировина	кг	8000	8664	+664	553,0 0	599,0 0	+46,00	+4,62	+41,38
2.	Транспортні витрати	т/км	225	228	+3	61,12	61,68	+0,56	+0,06	+0,50
3.	Витрати на зберігання	грн.	-	-	-	18,00	19,49	+1,49	+0,15	+1,34
4.	Загальні заго- тівельні ви- трати	грн.	-	-	-	25,12	31,39	+6,27	+0,63	+5,64
5.	Вапняковий камінь	кг	416	485	+69	8,32	9,70	+1,38	0,14	+1,24
6.	Полотно філь- трувальне	м ²	1,6	1,9	+0,3	3,60	4,28	+0,68	+0,07	+0,61
	Разом витрат за групою елементів си- ровини і ма- теріалів	х	х	х	х	669,1 6	725,5 4	+56,38	+5,67	50,71

Серія: Економіка

№ За но рм ою	Витрати за елементами (назва) з роз- рахунку на 1 тону цукру	Оди- ниця виміру	Кількість		Відхи- лен- ня (+,-)	Сумарні ви- трати		Відхи- лення, всього, грн. (+,-)	В тому числі за ра- хунок:	
			За нор- мою	Фак- тич- но			Фак- тично		Збільше- ння (змен- шення) обс. ви- роб. (+,-)	Перевит- рати (економії) кількості (+,-)
	і т.д. за інши- ми елемента- ми витрат									

Рис.1. Машинограма (відомість) управлінського обліку витрат виробництва ВАТ «Цукрозавод «Поділля»

Така відомість, по суті, є продовженням технологічної карти, оскільки вона повинна містити як інформацію, що є вихідною при нормуванні витрат, так і результати фіксування в управлінському обліку даних фактичного замірювання (зважування) отриманих напівфабрикатів за кожним технологічним переділом, і відповідних розрахунків питомих витрат за елементами. Така відомість передбачає використання натуральних (кг, ц) чи умовних вимірників (кВт/год, нормогодина) без застосування грошових вимірників, оскільки на цьому етапі управлінського обліку мова йде лише про локальні явища, які в кінцевому підсумку зумовлюють певні загальні відхилення за елементами витрат.

Оскільки узагальнення інформації в управлінському обліку відбувається в запропонованій раніше машинограмі як за кількістю, так і за вартістю, зазначена контрольна відомість є проміжним доповнюючим реєстром, який оперативним сигналізує про першопричини виникнення відхилень вже на окремих стадіях технологічного процесу.

Ведення контрольних відомостей обліку витрат на виробництво за операціями має бути функцією менеджерів центрів відповідальності, оскільки, як зазначає Скоун Т., продукція – не причина виникнення затрат, а причина операцій (робіт), у результаті яких виникають затрати [3:76]. Саме поопераційний облік дозволяє визначити взаємозв'язок між витратами і продукцією.

Однак зазначені контрольні відомості повинні відразу ж передаватись у сектор управлінського обліку для коригування витрат, яке в кінцевому підсумку має бути враховане у запропонованій раніше машинограмі (відомості) обліку витрат виробництва. Таке органічне поєднання поопераційного обліку витрат з його узагальненням за видами готової продукції дає можливість ефективного використання переваг управлінського обліку в інформаційному забезпеченні управлінської діяльності.

При цьому слід наголосити, що така методика організації управлінського обліку передбачає функціонування закріпленої системи автоматизованих робочих місць облікових працівників, матеріально-відповідальних осіб, менеджерів центрів відповідальності, коли відповідна інформація в автоматичному режимі передається від одних працівників до інших.

Література

1. Сатубалдин С.С. Учёт затрат на производство в промышленности США.- М.: Финансы, 1980.- 141с.
2. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учёта.- М.: Финансы и статистика- 1985.- 367с.
3. Скоун Т. Управленческий учёт. /Пер. с англ. Под ред. Д.Эрашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.- 179с.

The article reveals the administrative record of deviations of actual expenses of production from normative ones.