

УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМАТИВНОГО МЕТОДУ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ДЛЯ ПІДВИЩЕННЯ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ОБЛІКУ

Розглянуто нормативний метод калькулювання та його удосконалення з метою підвищення контрольної функції обліку на прикладі підприємств олійно-жирової промисловості

Для поновлення обсягів виробництва продукції, отримання прибутку, оптимального зниження витрат на підприємствах олійно-жирової промисловості в умовах ускладнення господарських зв'язків, конкуренції, виникнення нових інструментів ринку, методів і засобів управління виробничо-господарською діяльністю необхідна додаткова інформація. Виникла потреба в орієнтації обліку на задоволення потреб внутрішнього управління підприємством і удосконалення внутрішньогосподарського аналізу та контролю, що дає змогу оперативно виявляти області найбільшого ризику, вузькі місця, малоефективні чи збиткові види продукції, способи попередження негативних явищ у господарюванні. У поточній діяльності підприємства облікова інформація має використовуватись для контролю витрат за відхиленнями від норм та заданих параметрів. На підставі інформації про відхилення мають вживатися заходи щодо ліквідації причин, що спричиняють фактичні збитки та непродуктивні витрати, які в свою чергу, призводять до втрати прибутків і майна.

Дослідження собівартості продукції (послуг), на підприємствах олійно-жирової галузі за елементами витрат та статтями калькуляції свідчать про нестабільність рівня витрат на виробництво продукції, а також їхнє зростання за основними видами витрат. Це вказує на те, що процес формування собівартості продукції є недостатньо керованим, що пов'язано з неповнотою та несвоєчасністю надання оперативної інформації

про витрати, перевитрати теплової енергії та інші негативні явища в процесі виробництва.

Існуюча система бухгалтерського обліку в умовах орієнтованої на ринкову економіку не може задовольнити інформаційні потреби управління, зокрема маркетингу, менеджменту, контролю. Бухгалтерський облік не надає оперативної інформації про випуск продукції, витрати на її виробництво і реалізацію. Це пов'язано з тим, що облікова інформація групується переважно в кінці місяця на підставі первинних документів, які оброблюються вручну, без застосування обчислювальної техніки.

Здійсненні дослідження на 15 олійно-жирових підприємствах України свідчать, що в сучасних умовах господарювання на підприємствах не застосовується оперативна комплексна система контролю за формуванням собівартості за відхиленнями, яка забезпечувала би своєчасне (щоденне) виявлення причин і винуватців перевитрат матеріальних і трудових ресурсів в процесі виробничого циклу, тобто за місяцями їх виникнення і центрами відповідальності.

Однією з передумов ефективного контролю за формуванням собівартості продукції є наближення функції контролю до центрів використання ресурсів і створення готової продукції. Контроль має здійснюватись не тільки на рівні виробничих підрозділів, а й у підрозділах постачання, збуту та інших, які є центрами прийняття рішень і відповідальності. Тобто на всіх етапах формування собівартості продукції.

Контроль має охоплювати всі сторони системи інформаційного забезпечення, що включає не тільки норми і нормативи, а й організацію процесів нормування, планування та обліку зміни норм, аналізу їхньої ефективності.

Облік відхилень від норм може бути покладено в основу комплексної системи внутрішнього контролю, оскільки групування відхилень за місцем і видом чи групою однорідних видів продукції, часу, причинами і винуватцями їх виникнення надає контролю безперервного і комплексного характеру. До комплексної системи внутрішньогосподарського контролю повинні бути включені служби головного технолога, головного енергетика, маркетингу.

Організація системи обліку та калькулюванню собівартості продукції на підприємствах олійно-жирової галузі здійснюється з використанням попередільного методу обліку витрат за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів чи груп продукції по процесах.

Крім попередільного методу пропонується також використовувати елементи нормативного методу – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм, а також виявлення зміни цих норм.

В даний час упровадження нормативного методу є актуальною задачею, тому що на багатьох підприємствах можна знайти недоліки у використанні матеріальних і трудових ресурсів, в організації виробництва, постачанні, нормуванні і виявити наявні внутрішні резерви. Виявляючи відхилення, їхні причини і винуватців, загострюється увага, де виникли неполадки і скільки можна втратити в кожному конкретному випадку, а саме головне, що можна зробити, щоб таких втрат не було. Тому тільки нормативний метод обліку витрат на виробництво дає можливість у ході виробництва контролювати витрати, що впливають на собівартість продукції і приймати відповідні рішення.

Сутність нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості полягає в тому, що в основу калькулювання фактичної

собівартості продукції покладена її нормативна собівартість, що розробляється попередньо до початку виробничого періоду на основі діючих на підприємстві норм витрат трудових, матеріальних і інших ресурсів. У оперативному порядку ведеться роздільний облік витрат по нормах і відхилень від норм, а також змін норм. Відхилення від норм можуть являти собою економію або перевитрату. Зміни норм зводяться до їх зниження або підвищення. Фактична собівартість визначається як алгебраїчна сума нормативної собівартості, виявлених відхилень від норм і змін норм по кожній статті калькуляції.

При нормативному методі обліку створюється система технічно обґрунтованих норм і нормативів, попередньо розробляються нормативні калькуляції, виявляються і враховуються відхилення від норм і нормативів витрат, враховуються зміни норм.

Нормативний метод, що застосовується на підприємствах олійно-жирової галузі, використовується тільки для оцінки діяльності підприємства за звітний квартал і не є складовою частиною оперативного управління підприємством. При цьому не проводиться обов'язковий облік змін і відхилень від норм з виявленням причин і відповідальних осіб, не розроблена і тому не застосовується класифікація перевитрат по центрах виникнення витрат і відповідальності.

Для того щоб, поліпшити управління витратами і контроль за формуванням собівартості, необхідне впровадження нормативного методу обліку витрат безпосередньо в облікових бухгалтерських регістрах, затвердивши його застосування в Наказі про облікову політику підприємства.

У первинних документах і в оперативній звітності (за зміну, добу і т.д.) повинні відображатися не тільки фактичні витрати окремих статей витрат, але і їхні норми.

На нашу думку, в умовах застосування обчислювальної техніки для посилення контрольної функції обліку може використовуватись розроблена нами робоча-аналітична форма для розрахунку відхилень

різних видів витрат для окремих найменувань продукції (див. табл. 1).

Даний робочий документ побудовано на загальному алгоритмі розрахунку відхилень при нормативному методі калькулювання (див. рис. 1).

Нами пропонується, крім загальновідомих відхилень – матеріалів, заробітної плати та загальновиробничих витрат, в олійно-жировому виробництві також розраховувати і відхилення, що виникають при використанні ресурсів, які надаються допоміжними підрозділами – тепло енергії, електроенергії, води та водню.

Окремий розрахунок відхилень витрат допоміжних підрозділів важливий тому що: сума даних витрат має суттєвий розмір в собівартості продукції (послуг) олійно-жирового виробництва; визначення відхилень буде сприяти посиленню контролюючих функцій за витратами допоміжних підрозділів, економному витрачання ресурсів та зменшенню вартості одиниці відповідного ресурсу.

Розроблена нами розрахункова робочо-аналітична форма, може використовуватись, або у вже існуючих комп'ютерних програмах бухгалтерського обліку, або самостійно базуючись на можливостях програмі Excel.

Дана нова форма дозволить вчасно контролювати й аналізувати норми і фактичні дані витрат окремих статей собівартості продукції, що випускається. і на підставі їх застосовувати відповідні управлінські рішення, виявляти причини відхилень, докладно їх

аналізувати, даючи в такий спосіб можливість більш ефективно керувати витратами.

Нами пропонується ввести додаткові бухгалтерські рахунки для обліку відхилень, використання яких дозволить споживачам інформації оперативно виявляти суми відхилень і приймати відповідні управлінські рішення.

Рахунки відхилень відкриваються на кожен вид витрат окремо, для того щоб можна було проводити аналіз. В ідеалі кожен рахунок повинен поділятися окремо на рахунки, враховуючі відхилення за кількістю і рахунки враховуючі відхилення за вартістю.

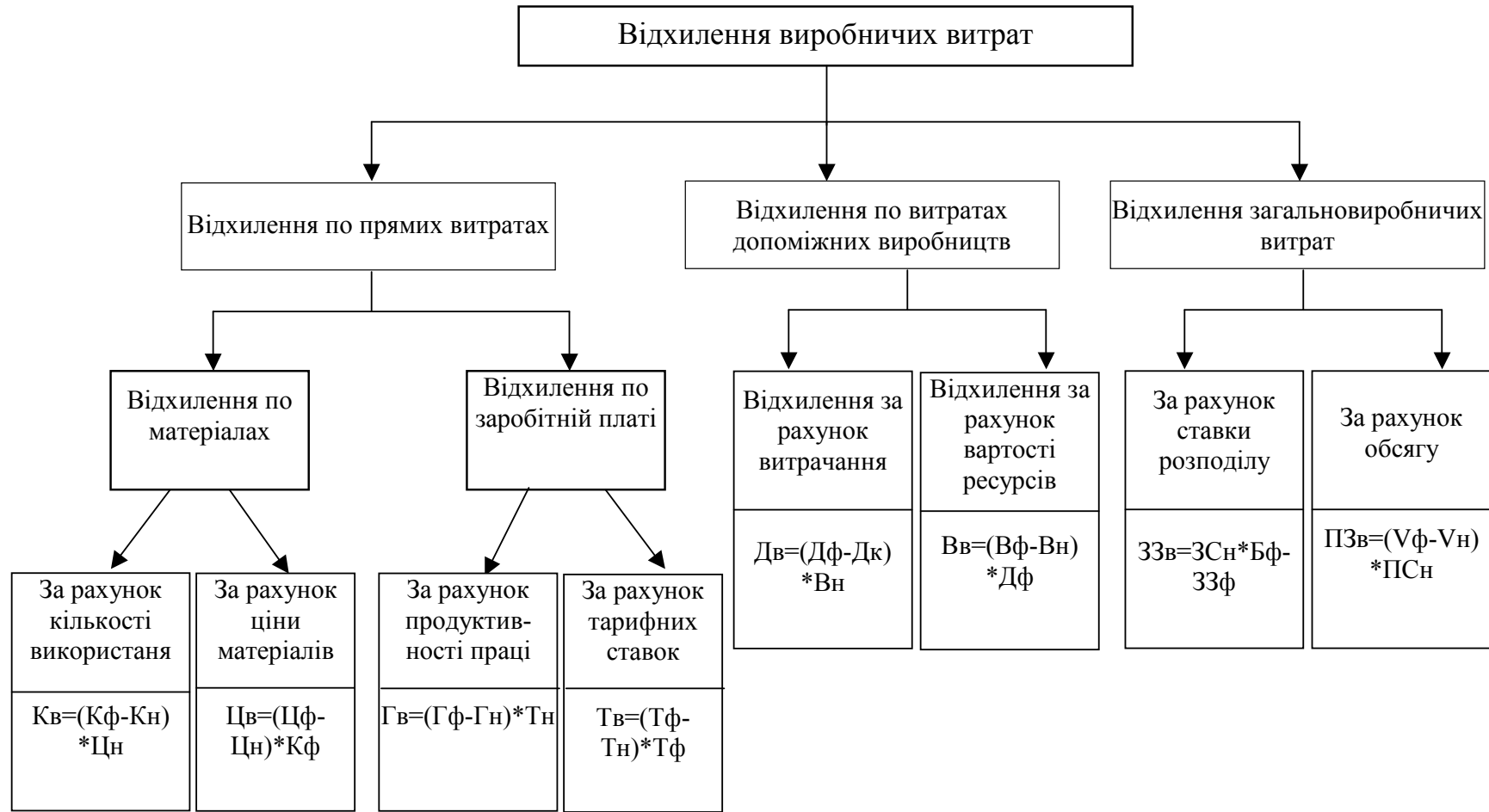
Облік відхилень в бухгалтерському обліку може вестися двома методами, на нашу думку для простоти обліку рахунок відхилень може вводиться один відразу для двох видів відхилень(за кількістю і ціною):

1. Передача матеріальних витрат у виробництво, нарахування заробітної плати і послуги допоміжних виробництв відображаються на рахунку 23.1 відразу ж по нормах. Суми перевитрат списуються на рахунки відхилень, а потім закриваються на рахунок собівартості реалізованої продукції (послуг) (див. рис. 2.).

2. Передача у виробництво і записи на рахунках виробництва здійснюються за фактичними даними. А передача готової продукції здійснюється за нормативними витратами, відхилення списуються на спеціальні рахунки, що закриваються також на рахунок собівартості реалізованої готової продукції (послуг) (див. рис. 2.).

Таблиця 1. Робочо-аналітична форма для розрахунку відхилень при виробництві олії соняшникової нерафінованої за січень 2003р.

Код	Стаття калькуляції	Кількість витрачених ресурсів	Фактична сума витрат, грн.	Фактичні витрати ресурсів на 1 т.	Нормативні витрати ресурсів на 1 т.	Відхилення за рахунок кількості ресурсів	Фактична ціна од. Ресурсу	Нормативна ціна од. ресурсу	Відхилення за ціною ресурсу	Нормативні витрати на фактичний випуск продукції, грн.	Загальні відхилення, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	Бензин екстракційний	8082	20111,8	9,1	12,2	3,1	2,5	2,4	0	26582,8	6471
	Насіння соняшника (дав.)	2020595	-	2262,7	2400	137,3	-	-	-	-	-
	Тканина капронова	104	1058,2	0,1	0,1	0	10,2	10,3	0,2	1015,7	-42,5
	Фільтротканина	104	1320,8	0,1	0,1	0	12,7	13,1	0,4	1286,8	-34
	ТМЗ усього :	-	22314,4	-	-	-	-	-	-	28885,3	6570,9
	Водопостачання	4294	2658,6	4,8	4	-0,8	0,6	0,7	0,1	2571,8	-86,8
	Теплоцех	1103,3	85608,2	1,2	0,9	-0,4	77,6	80	2,4	60724	-24884,2
	Електролізний цех	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Електроцех	140648	24257,6	157,5	157,5	0	0,2	0,2	0	28129,5	3871,9
	Разом допоміжні виробництва :	-	112524,4	-	-	-	-	-	-	91425,3	-21099,1
	Нарахована зарплата	-	23122	-	-	0	24,3	24,3	0	23122,4	0,4
	Нарахування на зарплату	-	6929	-	-	0	9,3	9,3	0	6936	7
	Зарплата усього :	-	30051,4	-	-	-	-	-	-	30058,4	7
	Загальновиробничі	-	60724	-	-	0	68	68	0	60724	0
	Всього :	-	225612,2	-	-	-	-	-	-	211092,1	-14520,2



К – кількість матеріалів
 Ц – ціна матеріалів
 Г – години праці
 Т – тарифна ставка за годину праці
 Д – кількість витрачених ресурсів

В – вартість одиниці витрачених ресурсів
 ЗЗ – змінні загальновиробничі витрати
 ПЗ – постійні загальновиробничі витрати
 V – обсяг виробництва
 ЗС – ставка змінних витрат

ПС – ставка постійних витрат
 ф – фактичне
 н - нормальне
 в – відхилення

Рис. 1. Алгоритм розрахунку відхилень виробничих витрат

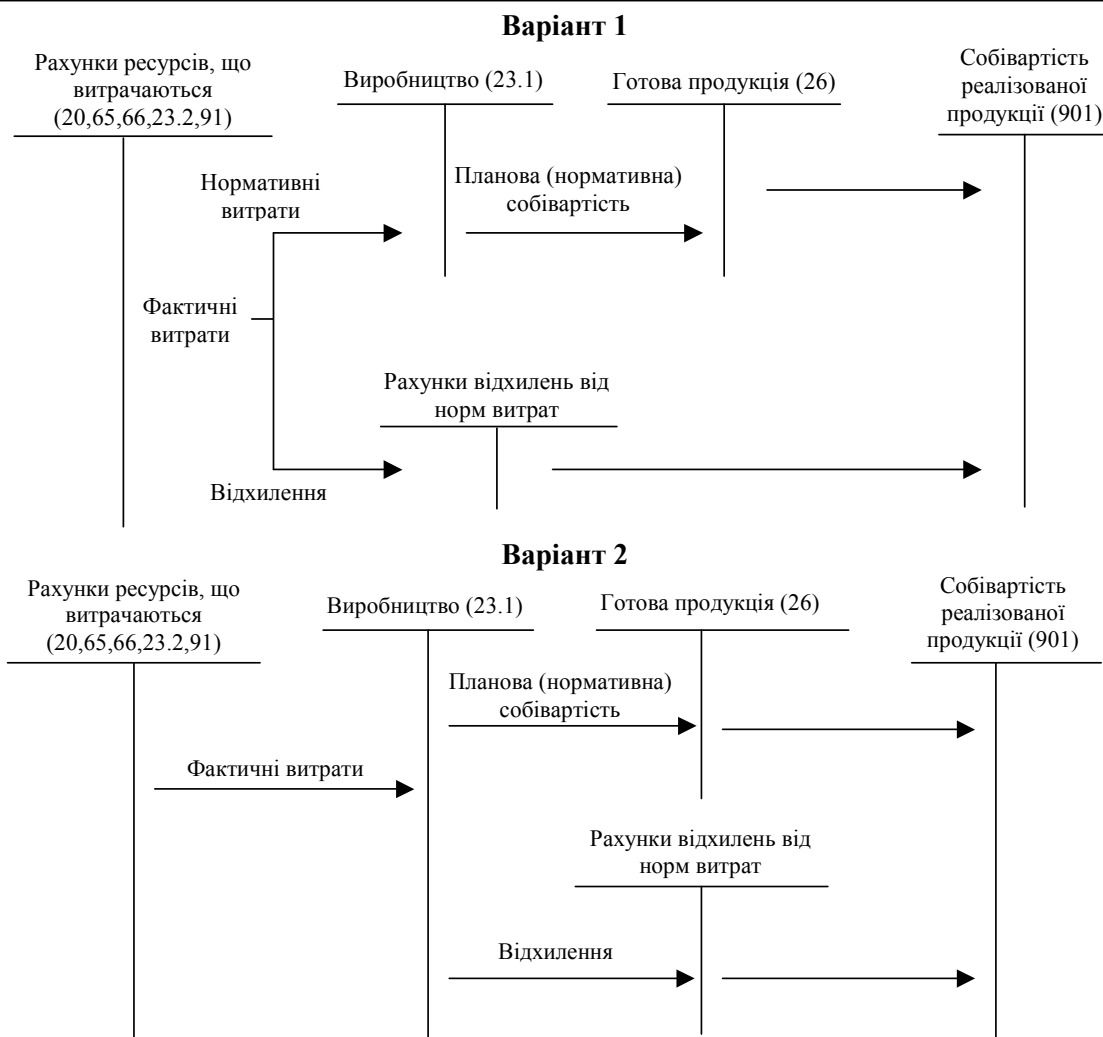


Рис. 2. Схеми кореспонденції рахунків для обліку відхилень

Таким чином, на наш погляд, при застосуванні на олійно-жирових підприємствах нормативного методу калькулювання з метою поглиблення контрольної функції обліку витрат дасть можливість своєчасно виявляти відхилення витрат від їх нормативного розрахунку.

Оперативна інформація про відхилення розкриває величезні можливості і переваги управлінню. Вона автоматично, без особливого пошуку й аналізу фіксує увагу керуючого органа на негативних явищах і тим самим сигналізує про необхідність виявлення їхніх причин і прийняття відповідних управлінських рішень по їх усуненню, своєчасному коригуванню процесу виробництва безпосередньо в ході його здійснення, дозволяє вжити своєчасних заходів по уточненню матеріального забезпечення, усуненню виникаючих диспропорцій та приймати

відповідні управлінські рішення, які спрямовані на пошуки нових постачальників, на технологічне удосконалення виробництва, на підвищення мотиваційних методів управління.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. Под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1994. – 560 с.: с ил.

КАМЕНСЬКА Т.О. – аспірант
Державної академії статистики, обліку та аудиту