

СУТНІСТЬ І СПЕЦИФІКА МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОРІЄНТОВАНИХ НА ВИРОБНИЦТВО ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Розглянуто методи обліку витрат, розглянуто багатоступеневий (багатосегментний) облік витрат. Визначено завдання, які потребують вирішення для ефективного управління витратами підприємства.

Викладені теоретичні аспекти та практичне значення методів обліку витрат, собівартості продукції. Розглянуто сутність і специфіку методів обліку витрат орієнтованих на виробництво готової продукції.

Ефективне господарювання вимагає, щоб кожне підприємство здійснювало свою діяльність на основі господарського розрахунку, основною вимогою якого є забезпечення високої ефективності виробництва шляхом впровадження належної методики обліку витрат. Впровадження господарського розрахунку передбачає заміщення витрат доходами та одержання чистого прибутку.

Виникнення будь-якої підприємницької ідеї (створення нового бізнесу чи вдосконалення вже наявного) повинно бути підкріплене економічними розрахунками її доцільності відносно джерел формування майна, його використання, розрахунків з працівниками, власниками і державою, визначення витрат, доходів та прибутку, оцінки привабливості суб'єкта господарювання. Господарську діяльність потрібно організувати так, щоб окупити всі витрати та ще й отримати прибуток.

Кожна підприємницька ідея розпочинається, здійснюється і припиняється за участі фахівця-економіста, який, насамперед, дає їй оцінку можливої ефективності, розробляє модель економічної політики підприємства щодо поєднання необхідних ресурсів, визначає за наслідками використання ресурсів наявні резерви, а

також оптимізує розподіл чистого прибутку на споживання власникам та розвиток підприємницької діяльності.

Процес господарської діяльності – це поєднання трьох обов'язкових елементів: доцільної діяльності людей (живої праці), предметів та знарядь праці. Два останні елементи є матеріальною основою господарювання – засобами виробництва, створеними раніше затраченою (уречевленою) працею.

В процесі господарювання на підприємстві виникають витрати у вигляді використаних виробничих запасів (сировини, матеріалів, робіт, послуг), оплати праці працівників, здійснених соціальних заходів, зносу необоротних матеріальних і нематеріальних активів. Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції складають витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва. Витрати підприємства на рівні виробничих структур підрозділів виступають у формі виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) [1].

Собівартість продукції – це об'єктивна економічна категорія, її існування зумовлене, насамперед, тим, що кожне підприємство повинно в рамках собівартості замінити витрачені ним ресурси, щоб безперервно продовжувати виробництво. Економічне значення собівартості полягає і в тому, що вона показує величину витрат підприємства на виробництво продукції.

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки питання собівартості продукції

повинно бути в центрі уваги всіх працівників суб'єктів господарської діяльності.

Собівартість продукції – важливий економічний показник, який у великій мірі характеризує економічну ефективність виробництва. В ньому, мов у дзеркалі, відображаються результати господарської діяльності за той чи інший період. Аналізуючи рівень собівартості одиниці продукції, можна правильно розв'язати питання щодо доцільності вибору об'єктів підприємницької діяльності. Знаючи собівартість продукції, можна визначити рентабельність виробництва за кожним видом економічної діяльності, кожного об'єкта господарювання, розмір прибутків. На основі рівня собівартості одиниці виробленої продукції встановлюється рівень цін. Отже, питання собівартості, методи її обчислення мають велике значення. Від уміння правильно обчислювати, аналізувати собівартість продукції у великій мірі залежить рівень ефективності господарської діяльності та розвиток суб'єкта господарювання. [3]

Облік витрат на виробництво, а також результатів господарської діяльності, на сучасному виробництві набуває багатомірний характер. Для розвитку обліку витрат можна виділити такі основні підходи: нормативний метод обліку витрат, методи обліку витрат орієнтовані на виробництво готової продукції, методи обліку витрат орієнтовані на реалізацію готової продукції.

Методи обліку витрат орієнтовані на виробництво готової продукції спрямовані на вдосконалення калькуляції і контролю за витратами за кожним окремим видом готової продукції. Основним призначенням калькуляції є отримання інформації про виробничу собівартість для організації і управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат на всіх етапах виробничого циклу, а також за місцями виникнення витрат.

Калькуляція дає можливість:
1) розраховувати та моделювати ціни на

продукцію (роботи, послуги); 2) здійснювати управління витратами; 3) визначати фінансові результати та рентабельність господарської діяльності підприємства.

Інформація про виробничу собівартість використовується апаратом управління для пошуку внутрішньовиробничих резервів зменшення витрат, усунення нерационального використання ресурсів, непродуктивних витрат, оцінки рівня роботи структурних підрозділів підприємства, для визначення витрат на одиницю продукції та відхилення від стандартних витрат з аналізом причин та винуватців таких відхилень [2].

Для даного підходу характерний розподіл всіх витрат на прямі і непрямі (загальні). Поділ витрат на прямі і непрямі не може бути єдиним для усіх випадків і залежить від особливостей організації виробництва, техніки і технології. У структурних підрозділах, де випускають один вид продукції, усі витрати прямі; у багатомініклатурних виробництвах – частина прямих, а частина непрямих витрат. Системи обліку, які реалізують цей підхід, призначені для обчислення повних витрат. Даний підхід зорієнтований на виробництво.

До методів обліку витрат орієнтованих на виробництво готової продукції належать: 1) багатоступеневий облік витрат; 2) облік відшкодування постійних витрат; 3) облік відшкодування стандартних витрат.

Багатоступеневий облік ще називають багатосегментний. Багатоступеневість обумовлена тим, що облік витрат ведеться не в одному місці (всередині блоку), а розподілений за рядом методологічних сегментів, які характеризуються різними ступенями: 1) віднесення постійних витрат на конкретні види готової продукції, їх групах, місцях виникнення, центрах відповідальності, а також з підприємством, як єдиним цілим; 2) доцільності їх віднесення на даний звітний період; 3) можливості уникнути постійних витрат у короткому, середньому і довготерміновому господарських періодах. Перевагою

багатоступеневого обліку витрат на виробництво можна вважати кращу – оскільки вона проводиться з врахуванням найважливіших критеріїв для управління підприємством – структурування витрат. При цьому досягається більша точність даних. В таблиці 1 приведено приклад багатоступеневого обліку витрат.

Багатоступеневий облік витрат застосовується на багатьох підприємствах. Встановлення націнки (маржі) на покриття витрат кожної ступені (сегменту) використовують для оцінки окупності видів готової продукції, визначення рентабельності окремих підрозділів підприємства і

знаходження нижньої межі для відпускних цін. Обчислення результатів бруто за кожним підрозділом – місцем відповідальності – ведуть з врахуванням всіх витрат суб'єктів в результаті господарської діяльності підприємства.

Багатоступеневий метод надає інформацію, яка вичерпно характеризує витрати та застосовується в управлінні формуванням собівартості продукції на рівні підприємства в цілому та його структурних підрозділах.

Таблиця 1. Приклад багатоступеневого обліку витрат на виробництво і результатів господарської діяльності

Показники	Сума	
	часткова	загальна
Реалізація продукції поза підприємством і дохід, одержаний від зовнішньої реалізації	65000	
Реалізація іншим цехам за цінами ринку і дохід, отриманий від внутрішньої реалізації	25300	
Реалізація іншим цехам за трансфертними цінами і трансфертний дохід	2400	
Всього дохід від реалізації (-)	52300	102700
Змінні індивідуальні витрати, пов'язані з виробництвом готової продукції, реалізованої як поза, так і в самому підприємстві (-)	12200	6450
Змінні загальні витрати		0
Результат бруто I		38200
Контрольовані постійні витрати суб'єктів (-)	6700	
Контрольовані дискретні і виявлені витрати (-)	5800	
Загальні адміністративні витрати (-)	5100	
Амортизація контрольованих активів		17600
Контрольований операційний результат II		20600
(-) Нарахування відсотків		1300
Контрольований результат центрів відповідальності (за суб'єктами) III		19300
Неконтрольовані витрати (-)	800	
Неконтрольовані витрати суб'єктів (-)	300	
Неконтрольовані загальногосподарські витрати (-) Відсотки від неконтрольованих інвестицій	400	1500
Результат підприємства IV		17800
(-) Відрахування та податки до бюджету		5340
Результат нетто		12460

Багатоступеневий облік витрат застосовується на багатьох підприємствах. Встановлення націнки (маржі) на покриття

витрат кожної ступені (сегменту) використовують для оцінки окупності видів готової продукції, визначення рентабельності

окремих підрозділів підприємства і знаходження нижньої межі для відпускних цін. Обчислення результатів бруто за кожним підрозділом – місцем відповідальності – ведуть з врахуванням всіх витрат суб'єктів.

Багатоступеневий облік витрат доцільно використовувати на підприємствах, де управління децентралізоване за центрами відповідальності, яким делеговані права на отримання і використання прибутку. Якщо на підприємстві в основному застосовується погодинна форма оплати праці, то витрати на заробітну плату розглядаються, як постійні і в кошторисі передбачається їх покриття за рахунок бруто-прибутку.

Облік відшкодування постійних витрат на виробництво є модифікація багатоступеневого обліку. В даному варіанті поєднується облік змінних витрат з обліком повних витрат. Найкращі результати ця система обліку дає при умові, що постійні витрати фіксуються за допомогою визначених відсотків і обчислені таким чином порівнюються з отриманими доходами.

Даний варіант має дві версії: ретроспективну і проспективну. Такий поділ має важливий вплив на калькуляцію цін.

Оскільки даний варіант має схожість з багатоступеневим, його повну модель приводити не будемо, а лише властиві йому характерні особливості відобразимо на прикладі двох його різновидів.

Ретроспективна версія. Процедура починається з порівняння відомої ринкової ціни з собівартістю. Потім за кожною ступінню (стадією) виробничого процесу встановлюється, в якій мірі ціна покриває собівартість.

1. Ціна одного виробу (грн.)	62,20
2. Змінні витрати на один виріб	44, 50
3. Результат бруто I (п.1-п.2)	17,70
4. Постійні витрати на один виріб (57 % від п.3)	10,09
5. Результат бруто II (п.3-п.4)	7,61

6. Постійні витрати за місцем виникнення (26,9% від п.3)	2,05
7. Результат бруто III (п.5-п.6)	5,56
8. Постійні витрати центру відповідальності суб'єкта (63,7% від п.7)	3,55
9. Результат бруто IV (п.7-п.8)	2,01
10. Постійні витрати підприємства (82,8 % від п.9)	1,66
11. Результат: прибуток-нетто (п.9-п. 10)	
Прспективна версія. Основою розрахунку є прямі витрати, до яких додають обчислені постійні витрати кожної наступної ступені. Розрахунок закінчується обчисленням ціни.	

Змінні витрати на один виріб (грн.)	44,50
Постійні витрати на один виріб (22,7% від п. 1)	10,09
Всього (п. 1+п.2)	54,59
Постійні витрати за місцем виникнення (4,5% від п.3)	2,05
Всього (п.3 + п.4)	56,64
Постійні витрати центру відповідальності (7,9% від п.5)	3,55
Всього (п.5 + п.6)	60,19
Постійні витрати підприємства (3,7% від п.7)	1,66
Собівартість (п.7 + п.8)	61,85
Прибуток-нетто	0,35
Ціна одного виробу (п.9 + п. 10)	62,20

Якщо ціна не відома, то облік відшкодування постійних витрат необхідно доповнити складанням калькуляції на підставі граничних (пропорційно-змінних) витрат, а також виділенням таких постійних витрат, які можна легко розподілити за конкретними виробами.

Облік відшкодування стандартних витрат на виробництво передбачає лінійну залежність між величиною витрат і обсягом виробництва. На практиці це призводить до розмежування витрат на постійні і пропорційно-змінні. За цим варіантом обліку не тільки змінні – всі витрати групуються за місцями їх виникнення. Врахування відхилень виконується як і при нормативному методі обліку витрат, тобто з використанням нормативної калькуляції.

Сума фактичних витрат визначається шляхом корегування нормативних витрат на величину виявлених відхилень. Фіксування відшкодування стандартних витрат забезпечує адміністрацію інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень в умовах неповного використання виробничих потужностей підприємства.

Наведені три варіанти обліку витрат направлені на вдосконалення калькуляції і контролю за витратами за кожним окремим видом готової продукції, орієнтовані на виробництво готової продукції, дають необхідну інформацію при стратегічному плануванні (прогнозуванні) продажних цін.

Для ефективного управління витратами підприємства орієнтованих на виробництво необхідно вирішити наступні завдання: класифікувати витрати підприємства та місця виникнення витрат і згрупувати окремі види витрат за відповідними центрами відповідальності; розробити економічний механізм управління, що забезпечуватиме матеріальну зацікавленість в оптимізації витрат у центрах їх виникнення; розробити модель бухгалтерського обліку витрат, необхідну для поглибленого планування і

аналізу; створити систему оперативного контролю за відхиленнями від норм витрат матеріалів та розцінок на оплату праці відрядних працівників.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бородкин А.С.* Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета. – К.: “Вища школа”, 1975. – 232с.

2. *Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В.* Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / 2-е видання, перер. І доп. – Житомир: ПШ “Рута”, 2002. – 480 с.

3. *Цал-Цалко Ю.С.* Витрати підприємства: Навч. Посібник. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656с.

КОШЕВЕЦЬКА Г.С. – аспірант Державної академії статистики, обліку та аудиту