

УДК 657.1:658.15

КОНТРОЛЬНО-РОЗПОДІЛЬНІ ПРОЦЕДУРИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Дзюбко Ірина Петрівна, к. е. н., доцент,

Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця, м. Харків, Україна

Анотація — розглянуто традиційну систему розподілу витрат промислового підприємства та проаналізовано його відповідність цільовій орієнтації облікових ресурсів – забезпечення всіх користувачів достовірною інформацією для прийняття економічних рішень. Виявлено невідповідність існуючих систем визначення собівартості продукції. Зазначено, що система розподілу накладних витрат підприємства потребує уточнення та доповнення. Запропоновано дворівневу систему розподілу накладних витрат і визначення собівартості продукції.

Ключові слова — витрати, контроль, облік, підприємство, управління.

Практика обліку витрат підприємства гостро реагує на зміни економічного середовища. Неможливо управляти процесом виробництва, не знаючи точно, як витрачаються різноманітні ресурси в поточній і довгостроковій перспективі. В умовах висококонкурентного ринку і швидко мінливого бізнес-середовища інформація про витрати, що формується в традиційних облікових системах, не дає можливості ефективно відстежувати потоки ресурсів в процесі виробництва і реалізації продукції [1-6].

Управління витратами, на думку Е. М. Голдрата [3], - це:

знання того, де, коли і в яких обсягах витрачаються ресурси підприємства;

прогноз того, де, для чого і в яких обсягах необхідні додаткові фінансові ресурси;

вміння забезпечити максимально високий рівень віддачі від використання ресурсів.

У роботі [2] під керуванням витратами розуміє цільову, багаторівневу систему, де об'єкт управління – витрати організації, а

суб'єкт управління витратами – керуюча система.

Таким чином, управління витратами – це підсистема системи управління підприємством, що характеризує уміння економити ресурси організації і максимізувати віддачу від них. Об'єктом управління витратами є сукупність витрат підприємства, а суб'єктом – керівники і фахівці організації.

У сучасній теорії управління витратами виділяються дві основні групи інструментів. До першої можна віднести стратегічні заходи, спрямовані на оптимізацію витрат, такі як реструктуризація діяльності організації, виділення непрофільних активів і видів діяльності, поглинання конкурентів, постачальників і т.ін. До другої групи відносять механізми регулярного управління витратами.

Виробнича стадія будь-якого промислового підприємства є основним накопичувачем витрат. Будь-які відхилення від запланованих величин витрат можуть істотно збільшити собівартість продукції. Тому неадекватні системи обліку виробничих витрат призводять до неправильних управлінських рішень, отже, конкретні бухгалтерські методи і процедури обліку виробничих витрат повинні розглядатися з точки зору їх впливу на досягнення цілей організації.

У практиці роботи вітчизняних підприємств для прийняття управлінських рішень використовується інформація, що згенерована в системі фінансового обліку. Реалізація вимоги релевантності облікової фінансової інформації знаходить відображення у виборі принципів, способів і методів обліку витрат, зафіксованих в обліковій політиці підприємств. Для зв'язку фінансової й виробничої бухгалтерії призначені бухгалтерські рахунки різного ступеня підпорядкування і деталізації, і для винесення професійного судження про витра-

ти у фінансовому обліку бухгалтер орієнтується на дані калькуляційного управлінського обліку. У зв'язку з цим з'явилися передумови для розробки інших, відмінних від традиційних, систем розподілу накладних витрат. Необхідність обліку в собівартості продукції частки накладних витрат робить собівартість неоднозначним показником. Неоднозначність в даному випадку слід розуміти як варіабельність величини при різних підходах до її формування. Сума прямих витрат на одиницю продукції легко визначається за фактичними даними, величина ж накладних витрат характеризує групу виробів, випуск в цілому, особливості технологічного процесу в даному підрозділі або ціле підприємство.

Найбільш поширений підхід до розподілу накладних витрат у вітчизняній обліковій практиці передбачає двоступеневу процедуру. На першому місці традиційної системи розподілу накладних витрат суми накладних витрат за всіма статтями за звітний період розподіляються на виробничі центри відповідальності, а на другому – віднесені на кожний центр відповідальності (виробничий підрозділ) суми розподіляються на продукцію.

Методика і процедури розподілу накладних витрат є одним з ключових моментів обліку, оскільки вони впливають як на уявлення про результативність різних центрів відповідальності підприємства, так і на можливість аналізу прибутковості окремих видів продукції (калькуляційних одиниць). Тому питання вибору баз розподілу залишається одним з найбільш спірних в практиці управлінського обліку.

У 1988 р. британські дослідники Купер і Каплан розробили систему віднесення накладних витрат на продукт, яку вони назвали урахуванням витрат за функціями. Л.Д. Майлз в 1940-і рр. трактував цей підхід як функціонально-вартісний аналіз, а К. Друрі – як функціональну систему перерозподілу витрат. У вітчизняному обліку зустрічається термін «операційно-орієнтований метод калькуляції, або облік витрат за функціями».

Для промислових підприємств методичною основою обліку витрат є попроцесний метод. Разом з тим технологічні особливості промислової галузі сприяють застосуванню сучасних прийомів калькулювання, і зокрема АВС-методу, так як поопераційне калькулювання найбільш повно поєднується з техно-

логією виробництва. Процес взаємодії виробничих факторів на підприємстві, спрямований на перетворення вихідної сировини в готову продукцію, утворює виробничий процес або виробництво. За призначенням виробничі операції ділять на технологічні (основні), транспортні, обслуговуючі, контрольні тощо. У виробництві використовуються промислові технології, які характеризуються тим, що кінцевий продукт утворюється шляхом переробки сировини в ряді послідовних технологічних переділів, при цьому продукти одного переділу надходять повністю або частково в наступний переділ.

З метою застосування АВС-методу для розподілу накладних витрат виділяють основні види діяльності. Для кожного виду діяльності визначаються носії витрат. Це можуть бути натуральні показники, а можуть бути вартісні показники. АВС-метод дозволяє враховувати в складі собівартості й інші витрати, абсолютно відмінні від вартості виробничих запасів, наприклад, комерційні та адміністративні витрати. Ці витрати не включаються до виробничої собівартості при традиційних методах обліку, проте АВС-метод дозволяє розподілити їх по об'єктах витрат. На наш погляд, практичне впровадження обліку витрат за видами діяльності з елементами АВС методу можливо при позитивних відповідях на наступні питання:

1) чи є частка загальновиробничих і загальногосподарських витрат значною в загальному пулі витрат. Для того щоб відповісти на поставлене запитання, необхідно виділені пули витрат розділити на статті та визначити частку загальновиробничих і загальногосподарських витрат в загальному обсязі витрат;

2) чи існує причинно-наслідковий зв'язок між понесеними виробничими витратами і певними продуктами, не обумовлений обсягом виробництва? Прямий причинно-наслідковий зв'язок між понесеними виробничими витратами і певними продуктами, не обумовлений обсягом виробництва, як правило, відсутній.

3) чи існує причинно-наслідковий зв'язок між понесеними виробничими витратами, обсягом виробництва і виробленою продукцією?

Послідовність застосування АВС-методу для розподілу накладних витрат і визначення собівартості видів продукції передбачає двоступеневу систему.

На першому етапі здійснюється перегрупування загальновиробничих і загальногосподарських витрат між виділеними пулами витрат. На другому етапі всі витрати, зібрані в пули й утворюють повну собівартість продукції, розподіляються за видами продукції.

Суть даного методу розподілу полягає в поетапному виконанні наступних дій:

виділення кост-драйвера для розподілу накладних витрат за пулами витрат;

розрахунок ставки кост-драйвера;

застосування отриманої ставки до величини витрат, зібраних в пули, для визначення повної вартості кожного технологічного процесу;

виділення кост-драйверів для розподілу «непрямих» витрат, що формують собівартість, і визначення їх ставки;

застосування отриманих ставок до величини витрат, зібраних в пули, для визначення повної вартості кожного виду продукції: визначення повної виробничої собівартості.

Запропонована методика має схожість з традиційним способом тільки в наявності двох ступенів в розподілі витрат. В цілому можна виділити наступні позитивні відмінності. По-перше, угруповання витрат в пули за місцями споживання виробничих ресурсів дозволяє контролювати і оцінювати величину витрат на кожному етапі технологічного процесу. Цей напрямок контролю для промислових підприємств має першорядне значення, оскільки весь виробничий процес складається з послідовних технологічних операцій. Отже, доцільніше, на наш погляд, контролювати витрати в місцях споживання ресурсів, тобто на окремих етапах технологічного процесу, ніж в структурних підрозділах господарюючого суб'єкта.

Інформація, зібрана щодо величини витрат в розрізі структурних підрозділів, ділянок, відділів, має визначальне значення для промислового підприємства в цілому, оскільки в цілях реалізації попроцесного методу обліку витрат і калькулювання собівартості з суми витрат, зібраної на кожному переділі, формується виробнича вартість готової продукції. Використання методу ABC на першому етапі калькулювання дозволяє сформувати повну виробничу собівартість, оскі-

льки до основних витрат додаються накладні за допомогою розподілу їх на процес зазначеним методом. Другий, позитивний момент від впровадження даної методики полягає також в тому, що коли всі витрати, в тому числі і накладні, зібрані в пули, вони всі є Indirect Costs – непрямими витратами по відношенню до видів продукції, звідси виникає необхідність в їх розподілі: основних витрат – в перший раз, накладних – вдруге. Термін Indirect Costs широко вживається в обліково-управлінській практиці англосовітських країн і, на наш погляд, якнайкраще характеризує стан витрат промислового підприємства на другому етапі їх перерозподілу. Таким чином, реалізується цільова орієнтація облікових ресурсів – забезпечення всіх користувачів достовірною інформацією для прийняття економічних рішень.

Список використаної літератури

1. Алчерг А. Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Голдратт Э. М. Критическая цепь / Э. М. Голдратт : Пер. с англ. – Мн.: Попурри, 2017. – 240 с.
3. Голдратт Э. М. Цель. Процесс непрерывного совершенства / Э. М. Голдратт, Дж. Кокс : Пер. с англ. – Мн.: Попурри, 2009. – 496 с.
4. Друри К. Управленческий и производственный учет: пер. с англ.: учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 563 с.
5. Atrill P. Management Accounting for Decision Makers. – 6th ed. / P. Atrill, E. J. McLaney ; Pearson Education, 2009. – 536 p.
6. Duening T. N. Essentials of business process outsourcing / T. N. Duening, R. L. Click. – New Jersey: John Wiley & Sons, 2005. – 230 p.

Автори

Дзьобко Ірина Петрівна, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця, iryna.dzebko@hneu.net.

Тези доповіді надійшли 09 лютого 2018 року.

Опубліковано в авторській редакції.