

Домбровська Н.Р.

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ЯК ОСНОВА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

У системі фінансового обліку витрати виробництва групуються за узагальненими статтями, які включають, як правило, декілька елементів. Зокрема, це такі статті як "Сировина та матеріали", "Паливо й енергія на технологічні цілі", "Витрати на утримання та експлуатацію устаткування" та ін. Це не дає можливості здійснювати оперативний контроль за дотриманням нормативів витрат, оскільки узагальнення окремих, навіть споріднених елементів у одній статті приводить до того, що негативні відхилення за одними поглинаються позитивними відхиленнями за іншими і в цілому за статтею вони викривлені.

Таблиця 1

Структура статті "Витрати на утримання та експлуатацію обладнання" на Чортківському комбінаті хлібопродуктів за 1999 рік.

Назва елементів витрат	Сума, тис. грн.		
	За нормативом	Фактично	Відхилення від впливу(+, -)
Заробітна плата робітників, зайнятих на ремонті й обслуговуванні обладнання	84,2	82,7	-1,6
Амортизація обладнання	76,3	76,3	-
Вартість витрачених запасних частин	106,2	109,2	+3,0
Вартість інших матеріалів	8,4	9,1	+0,7
ВСЬОГО	275,2	277,3	+2,1

Отже, загальна сума відхилень за статтею складає 2.1 тис. грн. У дійсності ж за окремими елементами є економія, за іншими - перевитрата, однак алгебраїчна сума відхилень призвела до згорання частин позитивних і негативних відхилень, що зумовило видимість нормального стану формування витрат виробництва за наведеними статтями, оскільки відхилення від нормативу менше одного відсотка. До того ж у системі фінансового обліку собівартість визначається після закінчення періоду, що не дає можливості оперативно впливати на процес формування цього показника. А тому в управлінському обліку необхідно мати інформацію про витрати виробництва в розрізі складових частин собівартості, тобто елементів витрат.

В економічній літературі налічується біля двох десятків класифікацій витрат. Та запропоновані класифікації носять загальний характер, призначаються в основному для потреб наступного контролю та виявлення собівартості після завершення процесу виробництва. У них відсутня спрямованість на потреби ефективного управління.

Ринкові умови господарювання вимагають чіткого поділу витрат за основними функціями управління, а також за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності. Ця класифікація найменше теоретично розроблена і одночасно є найбільше потрібною в управлінському обліку взагалі і для підприємств із переробки сільськогосподарської продукції зокрема. Модель такої класифікації може мати наступний вигляд (рис.1).

У цій моделі витрати в управлінському обліку класифікуються двома підходами. Перший підхід спрямований на удосконалення управлінського обліку і контролю витрат на кожний окремий вид готової продукції за повними витратами. Відповідно тут витрати поділяються на прямі (індивідуальні) та непрямі (загальні). Другий підхід спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури, зовнішніх факторів. Цей підхід ґрунтується на базі неповних витрат.

Всю сукупність витрат за даними підходами ми вважаємо за доцільне, поділити на чотири блоки, в залежності від мети та функції управління:

класифікація для планування, нормування та прийняття рішень; класифікація для обліку і контролю; класифікація для оцінки і аналізу господарської діяльності; класифікація для регулювання витрат.

У доповнення класифікації витрат за функціями управління в обліковій практиці підприємства розробляють і використовують класифікацію за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності.

Класифікація витрат для планування, нормування та прийняття управлінських рішень дає можливість згрупувати всі види витрат відповідно до поставленої мети.

Витрати за цією класифікацією групуються за наступними ознаками: за відношенням до планування; за роллю у виробництві; важливістю при підготовці рішень; за доцільністю; за залежністю від кон'юнктури; за рівнем усереднення; за окупністю витрат; за відношенням до нормування; за відношенням до обсягів діяльності; за періодами виникнення. Такий поділ дозволить більш обґрунтовано вивчити процес формування витрат і управляти ними на підставі нормативів, розроблених з

урахуванням особливостей конкретних виробництв і приймати ефективні рішення щодо активного впливу менеджерів на відхилення фактичних витрат від нормативних.

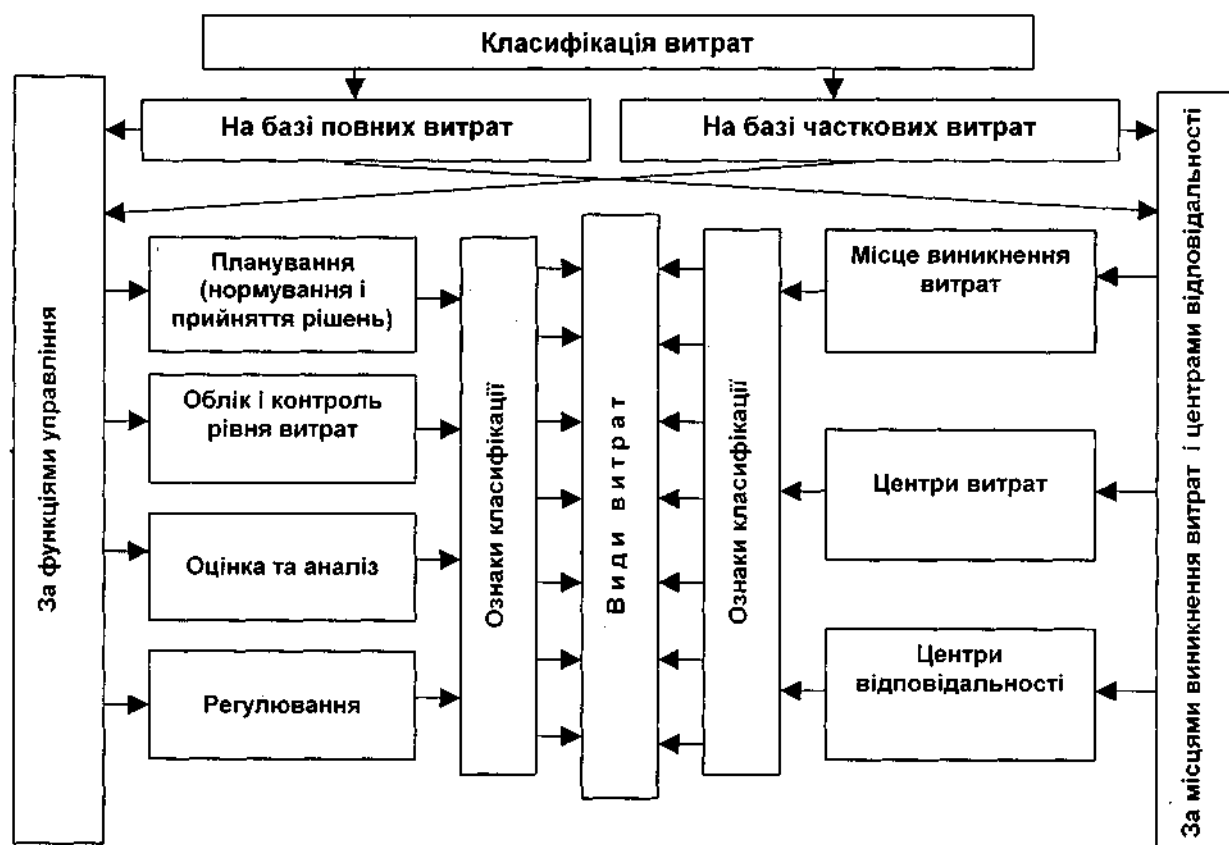


Рис. 1. Модель класифікації виробничих витрат для потреб управління ними

В управлінському обліку виробничі витрати доцільно класифікувати також за іншими ознаками та видами, які дозволяють мати вичерпні економічні характеристики, придатні для оцінки ролі витрат і можливості їх регулювання.

У той же час, до впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку згідно "Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості", затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.1996 р., витрати виробництва групують за такими статтями: сировина та матеріали; покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій; паливо і енергія на технологічні цілі; зворотні відходи; основна заробітна плата; додаткова заробітна плата; відрахування на соціальне страхування; витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції; відшкодування зносу спеціальних інструментаріїв і пристроїв цільового призначення та інші спеціальні витрати; витрати на утримання та експлуатацію устаткування; загальновиробничі витрати; загальногосподарські витрати; втрати внаслідок технічного неминучого браку; інші виробничі витрати; позавиробничі (комерційні) витрати.

Зрозуміло, що в умовах ринкових відносин та реалізації завдань управлінської орієнтації обліку така класифікація непридатна для подальшого використання і потребує удосконалення. По-перше, структура статей витрат повинна узгоджуватись з організацією обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності. У даному випадку, на наш погляд, із статей матеріальних витрат доцільно виділити в окремі статті: витрати на сировину; основні і допоміжні матеріали; вода для технологічних потреб; транспортні витрати. Окремими статтями необхідно обліковувати прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи від прямих витрат на оплату праці, втрати від браку.

Загальновиробничі витрати доцільно поділити на такі комплекси: змінні витрати на обслуговування виробництва; змінні витрати на управління виробництвом; умовно-

постійні на обслуговування виробництва і умовно-постійні на управління виробництвом. Додатково необхідно ввести статті змінні комерційні витрати; умовно-постійні комерційні витрати.

Одночасно треба мати на увазі, що за П(С)БО 16 "Витрати" загальногосподарські витрати зараз обліковуються на рахунку 92 "Адміністративні витрати" і у собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються, а списуються за рахунок фінансових результатів. Тому відповідна стаття має бути включена із наведеного переліку витрат виробництва у фінансовому обліку. В той же час, в управлінському обліку можливе визначення повної собівартості продукції, особливо на перших порах, коли порівнюються дані попередніх років, оскільки, як зазначають окремі дослідники, порушуються співставність показників собівартості продукції в динаміці за ряд років. Запропонований же поділ витрат за переліченими статтями дасть змогу легко здійснювати перехід у необхідних випадках до управлінського обліку і контролю витрат як на базі повної, так і часткової собівартості продукції.