

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки

Ефективна  
ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний  
аграрно-економічний університет



№ 9, 2012 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 631

Т. І. Адирова,  
асистент кафедри менеджменту

## УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

*Визначено управлінські аспекти управління витратами, виявлено позитивні наслідки. Визначено перспективи впровадження системи обліку витрат на виробництво.*

**Ключові слова:** собівартість, облік витрат, нормативне регулювання, формування собівартості, калькуляція.

*Defined managerial aspects of cost management, found positive effects. The prospects of implementation of production costs.*

**Keywords:** cost, cost accounting, regulation, formation cost calculation.

**Вступ** З розвитком господарських відносин розв'язання питань у галузі методології витратної політики стало одним із лімітуючих чинників розвитку господарських суб'єктів – підприємств. Нові умови господарювання ставлять нові вимоги до управління витратами, як з боку держави, так і власників підприємств.

В умовах ринкової економіки основою діяльності кожного товаровиробника є досягнення максимального прибутку, що є основою для забезпечення розвитку підприємства, поліпшення показників його діяльності, технічного переозброєння та модернізації виробництва, досягнення стійких конкурентних переваг підприємства на ринку. Все це обумовлює важливість аналізу прибутку та управління витратами на підприємстві [4].

Ефективність функціонування підприємства багато в чому залежить від економічно-грамотного використання усіх видів ресурсів, що обумовлює необхідність поступового переходу до єдиної системи управління витратами. Перевагами впровадження такої системи є: забезпечення виробництва продукції за рахунок більш низьких витрат та цін; наявність якісної та достовірної інформації про собівартість окремих видів продукції та їх позиції на ринку в порівнянні з продукцією інших виробників; можливість використання гнучкого ціноутворення; надання об'єктивних даних для упорядкування бюджету підприємства; можливість оцінки діяльності кожного підрозділу підприємства з фінансової точки зору; прийняття ефективних та обґрунтованих управлінських рішень.

Що стосується побудови нової, якісної системи обліку витрат, яка б змогла надати інформацію, потрібну для прийняття ефективних управлінських рішень в ринкових умовах, забезпечити оперативність і аналітичність обліку, то вона може здійснитись лише на основі визначення економічної природи цих витрат та розробки їх раціональної класифікації. Дослідження цих проблем на сучасному етапі формування ринкових засад в економіці України є досить актуальним.

**Аналіз основних досліджень та публікацій.** Організацію та розвиток фінансового і управлінського обліку витрат, їх аналіз і контроль досліджували у своїх працях такі вчені як: М. Білуха, І. Бланк, О. Бородкін, Ф. Бутинець, С. Голов, З. Гуцайлюк, В. Єфіменко, М. Кужельний, В. Лінник, Є. Мних, М. Пушкар, В. Рудницький, В. Сопко, Б. Усач, М. Чумаченко, В. Швець, С. Шкарабан, І. Басманов, В. Івашкевич, В. Палій, Я. Соколов, Дж. Рісс, Дж. Фостер, К. Друрі, Д. Хігінс, Ч. Хорнгрен, П. Фрідман та інші.

**Мета статті** полягає у необхідності обґрунтування теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення методології організації обліку витрат.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В Україні протягом останніх років співвідношення доходів і витрат мало неоднозначний характер. Цілком природно, що сучасна концепція управління підприємством припускає виділення з великого числа функціональних сфер управлінської діяльності тієї, котра зв'язана з управлінням кадрової складової виробництва – персоналом підприємства.

Важливого значення набуває організація на підприємствах ефективного обліку витрат на основі розробки власної облікової політики, здатної задовольнити потреби всіх ланок управління у релевантній інформації про фінансовий стан та перспективи розвитку підприємства. Розробка такої облікової політики можлива за умови застосування у практичній діяльності підприємств сучасних методів обліку і контролю адміністративних витрат. Актуальності у цьому сенсі набувають дослідницькі роботи, що враховують специфіку кожної окремої галузі національної економіки, мають спрямованість на її технологічні та економічні відмінності.

Постійне зростання суми витрат підприємств обумовлює необхідність пошуку оптимальних методик їх обліку та контролю, адаптованих до потреб керівництва та інших користувачів економічної інформації. Вдосконалення бухгалтерського обліку і аудиту адміністративних витрат підприємств є складовою подальшого вдосконалення процесу управління господарською діяльністю підприємств у ринкових умовах та покращення їх фінансових результатів [9].

Динаміка витрат характеризує споживання усіх видів ресурсів, використання котрих необхідне підприємству для досягнення визначених цілей. В процесі управління витратами здійснюється вибір між альтернативними варіантами стратегічних та поточних управлінських рішень щодо виробництва та реалізації продукції, номенклатури товарів та послуг, ціноутворення та логістики.

Під витратами в подальшому будемо розуміти явні (фактичні, розрахункові) витрати підприємства, а під видатками – зменшення засобів виробництва або збільшення його довгострокових зобов'язань у процесі господарської діяльності. Витрати означають факт використання сировини, матеріалів, послуг. Тільки в момент реалізації виробленої продукції підприємство визнає свій прибуток та витрати.

На таке розуміння вищезазначених термінів нас орієнтує стандарт МСБО 18 "Дохід", а також вітчизняні П(С)БО 15 "Дохід" та П(С)БО 16 "Витрати".

Собівартість формується безпосередньо на підприємстві та відображає індивідуальні витрати та умови виробництва, конкретні результати господарювання виробничого підприємства.

Зниження собівартості продукції має велике значення для підприємства, тому що є одним із вирішальних джерел збільшення нагромаджень з метою розширення виробництва та підвищення добробуту персоналу. Звідси випливає значущість ролі, яка належить бухгалтерському обліку та калькулюванню собівартості продукції в процесі управління собівартістю підприємства. Економія коштів передбачає організацію обґрунтованого, повного, достовірного та своєчасного обліку виробничих витрат[8].

Одним з найважливіших питань формування та розрахунку собівартості є нормативне регулювання. У сучасній економічній ситуації в Україні сформовано чотирирівневу систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат на виробництво та калькуляцію собівартості продукції, кожен з яких певним чином впливає на облік:

- 1-й рівень – Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні";
- 2-й рівень – система національних положень (стандартів) з бухгалтерського обліку;
- 3-й рівень – методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у різноманітних галузях;
- 4-й рівень – внутрішні робочі документи, розроблені самим підприємством.

Загальні правила формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності відповідно до Закону України встановлені в П(С)БО 16 "Витрати".

У названому стандарті подано розуміння собівартості продукції, чітко встановлено зміст витрат, що входять до складу виробничої собівартості, наведено їх класифікацію.

У зв'язку з тим, що процес формування собівартості в різних галузях виробництва має свої особливості, підготовлено та введено в дію галузеві методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), присвячені конкретним питанням планування, ведення обліку та калькулювання виробничої собівартості продукції. В окремих методичних рекомендаціях враховані галузеві ознаки порядку включення витрат до змісту виробничої собівартості, які зумовлені технологічним процесом конкретного виробництва тієї чи іншої галузі[6].

У разі невідповідності окремих норм галузевих методичних рекомендацій вимогам П(С)БО 16 "Витрати" за основу беруться вимоги останнього.

Водночас великий вплив на калькулювання та облік витрат на підприємстві здійснює система внутрішнього обліку та звітності, оскільки в обліку витрат формується основна інформація для щоденних потреб управління. Законодавчі та нормативні акти трьох перших рівнів дають підприємствам право обирати з-поміж різноманітних методів обліку витрат і калькуляції ті, які найбільше відповідають конкретним вимогам господарювання та виду їх діяльності.

Постановка обліку витрат на виробництво багато в чому залежить від особливостей діяльності кожного виробництва. До таких особливостей належать:

- встановлення на підприємстві вдосконаленої структури управління виробництвом (відповідність організаційного розподілу виробництва за цехами та дільницями технологічного процесу, доцільність цехової або безцехової структури);
- ступінь і повнота розробки виробничих та технологічних планів, деталізації та обґрунтованості норм матеріальних і трудових витрат та охоплення ними продукції, що виробляється;
- наявність технологічних карт виробництва продукції;
- ступінь механізації та автоматизації виробництва;
- оснащеність ваговими приборами та приладами;
- організація постачання, складського господарства та технічного контролю за якістю продукції, що випускається;
- встановлення переліку цехів та видів продукції, за якими витрати мають враховуватися окремо;
- розробка номенклатури статей витрат для обліку витрат на виробництво;
- визначення методів розподілу посередніх витрат за видами готової продукції та незавершеного виробництва;
- планування витрат і собівартості продукції по підприємству в цілому та за цехами, дільницями, бригадами;
- рівень автоматизації облікових робіт.

Все вищесказане має бути зафіксовано в технологічних документах, у розпорядчих документах та стандартах підприємства, у документах про облікову політику підприємства.

Крім того, підприємству необхідно розробити робочий план рахунків, реєстрові форми бухгалтерського обліку, систему документообороту, форми внутрішньої бухгалтерської звітності та первинної документації, методику обліку окремих господарських операцій, закріплюючи ці моменти в наказі про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві[2].

Доцільно також розробити інструкцію з обліку витрат на виробництво та калькуляцію собівартості продукції, у якій зазначити склад цехів основного та допоміжного виробництв, непромислових виробництв та господарств конкретного підприємства, визначити рівень централізованості або децентралізованості обліку витрат на виробництво.

Тільки попереднє вирішення названих питань дасть змогу організувати обґрунтований облік витрат на виробництво та виявити реальний фінансовий результат роботи на будь-якому підприємстві.

З введенням в Україні міжнародних принципів бухгалтерського обліку, закріплених у П(С)БО, змінився підхід до формування виробничої собівартості продукції, але це не передбачає принципової зміни загального складу прямих витрат на виробництво та реалізацію продукції.

До введення нових принципів бухгалтерського обліку враховувалась:

- виробнича або заводська собівартість, яка містить витрати на виробництво продукції (з урахуванням загальногосподарських витрат);
- повна собівартість, яка містить витрати на виробництво та збут продукції.

Виробнича собівартість продукції включає витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зумовлені технологією та організацією виробництва, з-поміж витрат на управління – тільки загальновиробничі витрати.

Витрати, які не пов'язані безпосередньо з виробництвом продукції, не включаються до складу виробничої собівартості, тобто не поширюються на кожну одиницю об'єкта калькулювання. До таких витрат відносять адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності підприємства.

Нормативним документом, що встановлює склад витрат, які входять до собівартості продукції, є П(С)БО 16 “Витрати”, у п. 11 якого передбачено визначення двох видів собівартості:

1. Собівартість реалізованої продукції, до якої входять:
  - виробнича собівартість продукції, яка реалізована протягом звітного періоду;
  - постійні загальновиробничі витрати;
  - понаднормативні виробничі витрати.
2. Виробнича собівартість продукції, до якої входять:
  - прямі матеріальні витрати;
  - прямі витрати на оплату праці;
  - інші прямі витрати;
  - змінні загальновиробничі та ті, що постійно розподіляються, загальновиробничі витрати.

Перелік витрат, які входять до складу прямих та загальновиробничих витрат, які формують виробничу собівартість продукції, наведено в п. 12–15 П(С)БО 16 “Витрати”. Таким чином, до складу прямих матеріальних витрат входить вартість сировини, основних та допоміжних матеріалів, придбаних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива та енергії, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат на основі первинних документів. Тобто ті матеріали, які використовуються не для виробництва продукції, робіт та послуг, а для інших цілей (капітальне будівництво, адміністративні цілі), до складу виробничої собівартості не входять [1].

Склад собівартості окремих видів продукції основної виробничої плати виробничих працівників при відрядній формі оплати праці не викликає труднощів, оскільки вона розраховується на основі первинних документів. Однак частину основної та допоміжної заробітної плати (погодинна оплата праці робочих, які беруть участь у технологічних процесах з виробництва продукції, різноманітні варіанти доплат, надбавок) неможливо безпосередньо за даними первинних документів відносити на собівартість конкретних виробів, тому фактично нараховану суму такої заробітної плати включають до складу загальновиробничих витрат, а потім розподіляють між окремими видами продукції пропорційно до прийнятої на конкретному підприємстві бази розподілу[7].

Приблизний склад інших прямих витрат, що формують виробничу собівартість, наведено в п. 14 П(С)БО 16 “Витрати”. До них можуть бути віднесені всі інші виробничі витрати, які безпосередньо належать до конкретного об'єкта витрат:

- відрахування на соціальні заходи;
- плата за оренду земельних та майнових ділянок;
- амортизація;
- витрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, і витрат на виправлення такого технічного браку.

Крім вище перелічених витрат, виробничу собівартість продукції формують також змінні та постійні загальновиробничі витрати. Вони становлять витрати, пов'язані з виробництвом продукції, які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат[5].

Згідно з п. 15 П(С)БО 16 “Витрати”, до складу загальновиробничих витрат входять такі:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями; відрахування на соціальні заходи та лікарське страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів).
2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) значення.
3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) значення.
4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхівку основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.
5. Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва.
6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші утримання виробничих приміщень.
7. Витрати на обслуговування виробничого процесу.
8. Витрати на охорону праці та техніку безпеки.
9. Витрати на охорону природного середовища.
10. Інші витрати.

До змінних загальновиробничих витрат зараховують витрати на обслуговування та управління виробництвом, які змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Прямі загальновиробничі витрати повністю враховуються до виробничої собівартості шляхом розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази (часу праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи з фактичної потужності звітного періоду[2].

Постійні загальновиробничі витрати на обслуговування та управління виробництвом залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності, розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу потужності.

При цьому під нормальною потужністю згідно з п. 4 П(С)БО 16 “Витрати”, розуміємо очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий при умовах звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Таким чином, розподіл загальновиробничих витрат на постійні та змінні зумовлено тим, що постійні загальновиробничі витрати згідно з вимогами П(С)БО 16 “Витрати” включають до виробничої собівартості в складі відповідальної потужності підприємства.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати не відносять до складу виробничої собівартості, а включають у собівартість реалізованої продукції. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може бути вищою за їх фактичну величину.

Крім того, не враховуються до виробничої собівартості, а включають до складу собівартості реалізованої продукції понаднормативні виробничі витрати. Виробнича собівартість охоплює витрати на виробництво продукції, однак до неї не включають витрати, пов'язані з її реалізацією.

Показником, який включає всі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, є повна собівартість. Вона відрізняється від виробничої собівартості на величину адміністративних та збутових витрат та враховується тільки за товарною продукцією.

При цьому формування повної собівартості продукції має сенс тільки для товарної продукції, а на напівфабрикати власного виробництва та готову

продукцію, яка використовується для внутрішнього споживання, адміністративні витрати та витрати на збут не розподіляються, оскільки вказані види запасів оцінюються за виробничою собівартістю [3].

Розподіл витрат із забезпечення діяльності підприємства:

- виробнича собівартість;
- матеріальні витрати;
- вартість товарної продукції в діючих оптових цінах;
- витрати на оплату праці виробничих робітників.

Відзначимо, що цей критерій розподілу може не збігатися з критерієм, обраним підприємством для розподілу загальновиробничих витрат.

Навіть з простого переліку складових витрат, які утворюють собівартість продукції, видно, що виробничі витрати не однакові не тільки за своїм складом, а й за значенням у виготовленні продукції, виконанні робіт та послуг. Одні витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, інші – з управлінням та обслуговуванням виробництва, а треті, не маючи безпосереднього стосунку до виробництва, все ж за чинним законодавством відносяться до витрат виробництва.

Крім того, частка витрат прямо залучається до собівартості конкретних видів готових виробів, а інша частка, у зв'язку з виробництвом кількох видів продукції, – опосередковано.

З огляду на це для ефективної організації обліку необхідно використовувати економічно обгрунтовану класифікацію витрат за окремими ознаками. Це допоможе не тільки краще планувати та враховувати витрати, а й точніше їх аналізувати, а також виявляти співвідношення між окремими видами витрат та вираховувати рівень їх впливу на рівень собівартості й рентабельності виробництва.

Витрати слід розподіляти залежно від характеру виробництва (витрати основного, допоміжних виробництв та витрати непромислових виробництв та господарств), за підрозділами підприємства (цехами, дільницями), видами продукції та послуг, етапами виробничого процесу (стадіями, переділами, фазами).

#### **Висновки та перспективи подальших досліджень:**

Отже, вся сукупність витрат на виробництво, які залучаються до собівартості продукції, має бути класифікована за такими основними ознаками:

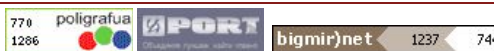
- стосунок до процесу виробництва;
- економічна однорідність витрат;
- спільність їх виробничої значності;
- стосунок до звітного періоду;
- залежність від обсягу виробництва.

Велике значення для розвитку потенціалу підприємства має управління витратами. Актуальність управління собівартістю готової продукції полягає в розвитку трансформаційних економічних процесів на підприємствах, де аналіз собівартості продукції і впровадження сучасних методів набувають значного впливу.

#### **Використана література**

1. Бухгалтерський учет: Учебник / П.С. Безруких, Н.П. Кондраков, В.Ф. Палий и др.; Под ред. П.С. Безруких. - М.: Бухгалтерский учет, 2004.
2. Игумнов Ю.С. Бухгалтерский управленческий учет. – М.: Финстатинформ. –2008.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. – М.: Аудит, 1997.
4. Градов А.П. Управленческий и производственный учет. — М.: ЮНИТИ, 2010.
5. Управленческий учет / Под ред. Майданчик Б.И. и В.М. Паляя. - К.: 2008
6. Карпова Т.П. Управленческий учет. – М.: Аудит, 2009
7. Карпунина А.П. Основы управленческого учета. – К.: Финансы – 2008.
8. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М.: Финансы и статистика, 1988.
9. Управление затратами на предприятии: Учебник / Под общ. Ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000.

*Стаття надійшла до редакції 13.09.2012 р.*



ТОВ "ДКС Центр"