

9. Економічний аналіз: Навч. посіб. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с. ISBN 966-8059-16-6:40.00;39.00
10. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 р. // Урядовий кур’єр. – 2001. – № 131.

УДК 657

ОСОБЛИВОСТІ ВЗУТТЄВОГО ВИРОБНИЦТВА І МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ІНТЕГРОВАНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

Н.М.УРБАН к.е.н.

Мукачівський технологічний інститут

Ефективність управління значною мірою визначається змістом та якістю інформації про діяльність підприємства, яку надають бухгалтерський облік і економічний аналіз, зокрема, їх найважливіші підсистеми – облік і аналіз витрат. В даній статті розкрито вплив особливостей технологічного процесу взуттєвого виробництва на методичні аспекти організації інтегрованої системи обліку витрат.

Розвиток в Україні ринкової економіки супроводжується набуттям підприємствами господарської самостійності і, водночас, виникненням жорсткої конкурентної боротьби між ними. Виживання підприємства в такому економічному середовищі вимагає створення ефективної системи управління. Ефективність управління значною мірою визначається змістом та якістю інформації про діяльність підприємства, яку надають бухгалтерський облік і економічний аналіз, зокрема, їх найважливіші підсистеми – облік і аналіз витрат. Тому передумовою створення на підприємстві адекватної ринковим умовам системи управління є організація обліку і аналізу витрат на методологічних засадах, що забезпечать формування інформації, яка є корисною для менеджерів підприємства.

Об’єкти та методи дослідження

Об’єктом дослідження є облік витрат, результати якого повинні забезпечувати інформацію для обчислення собівартості продукції (робіт, послуг), прогнозування майбутнього рівня витрат, прийняття поточних управлінських рішень. Проведені дослідження базуються на поєднанні діалектичного та історичного методів пізнання економічних процесів, використанні прийомів емпіричного дослідження: спостереження, порівняння, вимірювання; прийомів теоретичного дослідження: абстрагування, аналізу, синтезу, дедукції, індукції.

Розгляду теоретичних засад обліку змінних та постійних витрат приділено багато уваги в працях вітчизняних та зарубіжних економістів. Зокрема, це роботи Карпової Т.П., Озеран В.О. [3], Шеремета О.Д., Голова С.Ф., Ніколаєвої С.О.[2], Парнюк В. [4], Палія В.Ф., Пушкаря М.С., Сопка В.В., Чумаченка М.Г. та інших.

Але вивчення фахових джерел показало, що проблема практичного впровадження методології обліку витрат з урахуванням їх поділу на змінні та постійні на прикладі конкретної галузі досліджена недостатньо. У зв'язку з цим виникає необхідність осмислити підходи до методології обліку витрат в умовах розвитку ринкових відносин, обґрунтувати потребу у формуванні в обліку інформації про змінні і постійні витрати, розробити методику обліку цих витрат на прикладі підприємств взуттєвої промисловості. Цими проблемами і визначається актуальність дослідження.

Постановка задачі

Метою дослідження є критична оцінка існуючих теоретичних положень стосовно витрат на виробництво і собівартості продукції та розробка нових підходів до побудови методики обліку витрат на виробництво у реформованій системі бухгалтерського обліку і методики аналізу витрат з врахуванням технологічних особливостей взуттєвого виробництва.

Результати та їх обговорення

Технологічний процес виготовлення взуття складається із наступних стадій:

- моделювання і конструювання;
- розкрій і розруб шкір та текстильних матеріалів на деталі верху та низу взуття;
- виготовлення (пошиття) заготовок верху взуття;
- складання і обробка взуття.

Виробництво охоплює весь технологічний процес, що створює передумови цехової структури взуттєвих підприємств. Кожен цех основного виробництва має виконувати лише певну частину процесу виробництва взуття. Виходячи з цього, основними цехами взуттєвого підприємства мають бути такі:

- вирубний - у ньому здійснюється розруб шкір та інших матеріалів на деталі низу взуття;
- розкрійний - розкроюються шкіра та інші матеріали на деталі верху взуття;
- заготівельний (пошивний) - відбувається виготовлення (пошиття) заготовок верху взуття;

- складальний - призначений для з'єднання заготовок верху з деталями низу та обробка взуття.

Така цехова структура властива великим взуттєвим підприємствам, колишнім виробничим об'єднанням. На більшості взуттєвих підприємств в одному цеху об'єднуються вирубний та розкрійний процеси і процеси пошиття заготовок верху та складання взуття.

Технологія взуттєвого виробництва зумовлює використання попроцесного методу обліку витрат виробництва. Але під час технологічних процесів формуються тільки прямі виробничі витрати щодо артикулів взуття. Облік загальновиробничих витрат ведеться тільки в розрізі цехів, незалежно від того, чи відповідає цехова структура підприємства технологічним процесам. Узагальнені по цехах загальновиробничі витрати узагальнюються і розподіляються пропорційно обраним базам по артикулах (моделях) взуття в момент їх випуску.

Таким чином, об'єктом аналітичного обліку витрат на взуттєвому підприємстві для прямих виробничих витрат є певний артикул (модель) взуття, а для загальновиробничих витрат – цех підприємства. Вважати окремих технологічний процес взуттєвого виробництва об'єктом обліку витрат, на нашу думку, недоцільно, оскільки інформація про витрати по кожному процесу не має практичної цінності внаслідок того, що продукція процесів у взуттєвій промисловості не є таким напівфабрикатом, який призначений для реалізації.

Об'єктом калькулювання на взуттєвому підприємстві є певний артикул (модель) взуття, а калькуляційною одиницею – 100 пар взуття певного артикулу (моделі).

Собівартість артикулу (моделі) взуття обчислюється шляхом сумування прямих виробничих витрат на виробництво даного артикулу по всіх процесах і розподілених на даний артикул загальновиробничих витратах.

У взуттєвому виробництві процес формування собівартості продукції визначають такі особливості виробництва:

1. Висока матеріаломісткість продукції і широка номенклатура використовуваних матеріалів. Частка затрат на сировину і матеріали в собівартості взуття складає 75-85%.
2. Досить висока трудомісткість виробництва. Трудові затрати за питомою вагою посідають в собівартості друге місце - 10-15%.
3. Висока рухливість і мінливість асортименту взуття. Щорічне оновлення асортименту може сягати 70%. На високу рухливість асортименту взуття впливають наступні причини:

- зміни моди;
- поява нових матеріалів і способів виготовлення взуття;
- сезонні коливання потреб у певних видах взуття;
- зміни смаків покупців.

Безпосередня залежність процесу виробництва і продажу взуття від змін на споживчому ринку і таких суб'єктивних чинників, як мода і смаки покупців, вимагає особливої гнучкості управління виробничим процесом на взуттєвому підприємстві. На основі повсякчасного аналізу попиту на різні види взуття керівництво підприємства має оперативно приймати рішення щодо запуску у виробництво нових моделей взуття, зняття з виробництва або скорочення випуску певних моделей, внесення змін у структуру вироблюваного асортименту взуття тощо.

Вибір варіантів рішень має визначитися їх прибутковістю. Для визначення прибутковості того чи іншого варіанту управлінням потрібна інформація про витрати, пов'язані з реалізацією кожного варіанту. З огляду на ці умови, впровадження на взуттєвих підприємствах інтегрованої системи обліку витрат, у межах якої можливо одержувати інформацію про витрати, придатну як для оцінки запасів, так і для прийняття управлінських рішень, є об'єктивно необхідним.

Організація інтегрованої системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції не має принципових особливостей порівняно з системою обліку повних витрат щодо етапів обліково-калькуляційної роботи. Але існують специфічні методичні аспекти роботи на кожному етапі, які створюють передумови організації інтегрованої системи обліку витрат і калькулювання собівартості. Визначимо ці методичні аспекти стосовно кожного етапу обліково-калькуляційної роботи.

Облік витрат за місцем виникнення. Місцем виникнення витрат на взуттєвому підприємстві для прямих виробничих витрат є окремий технологічний процес, який є центром відповідальності за ці витрати для майстра; місцем виникнення загальновиробничих витрат є цех, який є центром відповідальності для начальника цеху; місцем виникнення адміністративних витрат є підприємство в цілому, а центром відповідальності є структурні підрозділи, які забезпечують виконання загальногосподарських управлінських функцій; місцем виникнення витрат на збут є структурні підрозділи, що забезпечують реалізацію готової продукції, які одночасно є центрами відповідальності за витрати на збут; місцем виникнення фінансових витрат є

підприємство в цілому, а центром відповідальності за цей вид витрат є фінансово-економічна служба підприємства.

Облік витрат за місцями виникнення ведеться для розв'язання двох задач:

1. Контролювати формування витрат через визначення відповідального за їх рівень та доцільність.
2. Одержувати інформацію про непрямі (виробничі і невиробничі) витрати.

Організація інтегрованої системи обліку витрат на рівні місць їх виникнення передбачає поділ витрат на змінні та постійні. Такому поділу мають підлягати як прямі витрати, так і непрямі (виробничі і невиробничі).

Саме на етапі обліку витрат за місцями виникнення такий поділ стає можливим визначити поведінку витрат різних видів відповідно до змін обсягів діяльності.

Для накопичення інформації про змінну та постійну складову витрат в розрізі місць виникнення до рахунків обліку витрат за місцями виникнення необхідно відкрити субрахунки “Змінні витрати” та “Постійні витрати”. Облік змінної та постійної складової витрат, таким чином, вестиметься в системному бухгалтерському обліку.

Облік витрат по об'єктах калькулювання (носіях витрат) (калькулювання собівартості виробу). Облік витрат по об'єктах калькулювання (носіях витрат) – це віднесення витрат на продукцію, роботи, послуги, для виробництва яких створене підприємство, з метою обчислення їх собівартості.

Організація інтегрованої системи обліку витрат і калькулювання передбачає, що в бухгалтерському обліку калькуються різні види собівартості артикулу (моделі) взуття. В системному бухгалтерському обліку обчислюється собівартість артикулу (моделі) взуття відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати” з виділенням у складі прямих виробничих і загальновиробничих витрат статей змінних та постійних витрат.

В управлінському (внутрішньовиробничому) обліку, тобто в позасистемному порядку, на підставі даних про змінну та постійну складову операційних витрат і фінансових витрат, пов'язаних із залученням короткострокового позикового капіталу, калькуються такі види собівартості артикулу (моделі) взуття:

1. Собівартість за змінними витратами.
2. Собівартість за операційними та фінансовими витратами (повна собівартість).

Перший варіант калькулювання надає необхідну інформацію для оцінки управлінських рішень, пов'язаних зі змінами в обсягах та структурі виробництва,

другий варіант забезпечує управління інформацією, яка може бути використана при визначенні рівня продажних цін та аналізі рентабельності виробів.

Визначення результатів по об'єктах обліку витрат (носіях витрат). Результат по об'єкту обліку витрат обчислюється як різниця між ціною виробу і його собівартістю.

Інтегрована система обліку витрат і калькулювання забезпечує визначення різних видів результатів по об'єкту обліку витрат – артикулу (моделі) взуття.

В системному бухгалтерському обліку обчислюється прибуток по виробу, який дорівнює різниці між продажною ціною та виробничою собівартістю артикулу (моделі) взуття, обчисленої відповідно до вимог П(С)БО 16 “Витрати”.

В управлінському обліку на основі калькулювання собівартості артикулу (моделі) взуття по змінних витратах з'являється можливість обчислення маржинального доходу по виробу: виробничого маржинального доходу як різниці між ціною виробу та його змінною виробничою собівартістю і загального маржинального доходу як різниці між ціною виробу та змінними операційними витратами на його виробництво (виробничими і невиробничими).

Величина маржинального доходу показує внесок виробу в покриття постійних витрат підприємства і дозволяє розраховувати величину прибутку при змінах обсягу і структури продажу та зміні ціни виробу.

На основі калькулювання повної собівартості в управлінському обліку можна обчислювати прибуток по виробу як різницю між його ціною та повною собівартістю. Цей показник не дозволяє аналізувати управлінські рішення, але його можна використовувати для аналізу рентабельності виробів.

Визначення результатів основної діяльності за період. Результатом основної діяльності підприємства за період є прибуток (збиток), який обчислюється як різниця між виручкою від реалізації продукції та її собівартістю.

Оскільки результат основної діяльності підприємства є сумою результатів по об'єктах обліку витрат, то інтегрована система обліку витрат і калькулювання на рівні підприємства дозволяє обчислювати такі ж види результатів, що і на рівні об'єктів обліку витрат.

В системному бухгалтерському обліку, на рахунку 791 “Результат основної діяльності”, визначається прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства як різниця між виручкою від продажу продукції та її виробничою собівартістю.

В управлінському обліку обчислюються величини виробничого маржинального доходу і загального маржинального доходу підприємства. Різниця між загальним маржинальним доходом підприємства і його постійними операційними витратами дорівнює прибутку (збитку), обчисленому у системному обліку на рахунку 791 “Результат основної діяльності”.

Обчислювати в управлінському обліку на рівні підприємства прибуток, який дорівнює різниці між виручкою від основної діяльності та сумою операційних і фінансових витрат, пов’язаних із залученням короткострокового позикового капіталу, недоцільно, оскільки ця величина не має для підприємства практичного значення.

Розглянемо методику обліку витрат на виробництво взуттєвого підприємства по етапах обліково-калькуляційної роботи в інтегрованій системі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Як зазначалося вище, для цілей калькулювання собівартості продукції витрати за ознакою спільності призначення класифікуються по калькуляційних статтях, а для цілей прийняття управлінських рішень витрати мають бути класифіковані за ознакою їх залежності від змін обсягів діяльності на змінні та постійні.

В інтегрованій системі обліку витрат такий поділ витрат здійснюється в межах класифікації витрат по калькуляційних статтях, тобто калькуляційні статті витрат мають поділятися на статті змінних витрат і статті постійних витрат.

Стосовно статей прямих виробничих витрат такий розподіл зробити неважко, не вдаючись до математичних методів, оскільки статті прямих виробничих витрат в переважній більшості є змінними.

Постійні прямі виробничі витрати містяться в такій статті, як “Інші прямі виробничі витрати”. До них, зокрема, відносяться знос спеціальних пристосувань, знос нематеріальних активів, орендна плата тощо.

Отже, поділ статей прямих виробничих витрат для управлінських цілей на взуттєвому підприємстві виглядатиме таким чином:

Статті змінних прямих виробничих витрат:

Основні матеріали

Зворотні відходи (-)

Допоміжні матеріали

Покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби

Основна заробітна плата

Додаткова заробітна плата

Відрахування на соціальне страхування

Змінна складова статті

Інші прями виробничі витрати

Статті постійних прямих виробничих витрат:

Постійна складова статті

Інші прями виробничі витрати

Поділ статей прямих виробничих витрат на змінні та постійні проводиться тільки в аналітичному обліку, в калькуляціях окремих артикулів (моделей) взуття, тобто рахунок 23 “Виробництво” не поділяється на субрахунки “Змінні витрати” та “Постійні витрати”, але слід зазначити, що при розподілі прямих виробничих витрат на змінні та постійні необхідно дотримуватися критерію економічної доцільності: витрати на розподіл не повинні перевищувати корисний результат розподілу. Тому, якщо питома вага постійних прямих виробничих витрат незначна, то при аналізі варіантів управлінських рішень ці витрати можна розглядати як змінні прями виробничі витрати.

При розподілі видів загальновиробничих витрат на змінну і постійну складову слід враховувати критерій економічної ефективності – співвідношення витрат на розподіл з корисністю отриманого результату. В практичному аспекті це означає дотримання принципу істотності: по-перше, якщо сума певного виду загальновиробничих витрат незначна порівняно з іншими видами витрат, то такий вид витрат можна без аналізу його функції відносити всією сумою або до постійних, або до змінних витрат в залежності від ступеню його змін при зміні обсягів діяльності; по-друге, по видах витрат, сума яких значна, треба враховувати істотність їх коливання в залежності від коливань обсягу діяльності – якщо ступінь коливання неістотний, то такий вид витрат вважається постійним.

В результаті поділу загальновиробничих витрат на два субрахунки: 911 “Витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування” і 912 “Витрати на управління виробництвом і обслуговування виробничого процесу” і розподілу видів витрат по кожному субрахунку на змінну і постійну складову, по кожному цеху – місцю виникнення витрат - утворюється чотири субрахунки загальновиробничих витрат: два субрахунки змінних видів витрат і два субрахунки постійних видів витрат.

Запропонована в П(С)БО “Витрати” методика розподілу загальновиробничих витрат породжує низку питань.

Перше. З тексту Положення (стандарту) не зрозуміло, чи розподіляються змінні та постійні загальновиробничі витрати загальними сумами, чи в складі змінних і

постійних витрат виділяються окремі статті, які розподіляються пропорційно до різних баз розподілу. Наприклад, до складу постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на управління виробництвом і амортизація устаткування. Очевидно, що бази розподілу цих витрат мають бути різні, але в прикладі розподілу загальновиробничих витрат, який наведено в додатку 1 “Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат” до П(С)БО “Витрати” постійні загальновиробничі витрати розподіляються загальною сумою пропорційно єдиній базі розподілу. Пропорційно єдиній базі розподілу розподіляються в названому додатку і змінні загальновиробничі витрати, до складу яких входять такі різні статті, як витрати на експлуатацію устаткування і витрати на оплату простоїв, бази розподілу яких різні.

Друге. Положення (стандарт) “Витрати” пропонує тільки один вищенаведений порядок розподілу загальновиробничих витрат. Але використання бази розподілу при нормальній потужності (нормальному рівні виробництва) доцільне в галузях з сезонним (циклічним) характером виробництва для уникнення періодичних коливань собівартості продукції. В галузях з рівномірним характером виробництва, до яких належить і взуттєва, фактичний рівень виробництва (за звичайних умов господарювання) наближається до нормального, що дозволяє при розподілі постійних загальновиробничих витрат використовувати фактичну величину бази розподілу, не вдаючись до розрахунків величини бази (або баз) розподілу за нормального рівня виробництва.

Третє. Розрахунок величини бази (або баз) розподілу при нормальній потужності передбачає високий рівень організації економічної служби підприємства, наявність кваліфікованих кадрів економістів, оснащеність підприємства комп’ютерною технікою і спеціальним програмним забезпеченням. Нині на багатьох підприємствах таких умов ще немає.

Отже, методика розподілу загальновиробничих витрат, викладена у П(С)БО 16 “Витрати”, потребує доопрацювання. На нашу думку, на рівні з варіантом розподілу, визначеним П(С)БО, слід подати варіант розподілу, за яким і змінні і постійні загальновиробничі витрати розподіляються на об’єкти обліку витрат, виходячи з фактичної величини бази розподілу. Крім того, в П(С)БО доцільно визначити, що статті змінних і постійних загальновиробничих витрат розподіляються на об’єкти калькулювання із застосуванням баз розподілу, із якими вони мають тісний причинно-наслідковий зв’язок. Вибір таких баз є прерогативою підприємства.

Таким чином, в умовах ринкової економіки неможливо запропонувати ідеальні способи розподілу загальновиробничих витрат, прийняті для всіх підприємств. Їх не існує. Будь-яке непряме віднесення витрат певним чином впливає на собівартість. Кожне підприємство має право використовувати такі бази розподілу, які найкращим чином відповідають особливостям технологічного процесу, рівню організації бухгалтерського обліку, його технічної оснащеності, кадрового забезпечення, цілям керівництва, потребам економічного аналізу.

Висновки

Результати проведених досліджень дають можливість зробити висновок, що поняття “витрати на виробництво” є об’єктивною економічною категорією, тому бухгалтерський облік не може її ігнорувати. В нинішній системі обліку витрат економічні витрати на виробництво виступають у формі операційних та фінансових витрат, пов’язаних із залученням короткострокового капіталу.

Методологія обліку витрат має забезпечити формування інформації про змінну та постійну складову операційних витрат у системному бухгалтерському обліку – на субрахунках відповідних рахунків витрат. Поділ витрат на змінні та постійні проводиться або за допомогою математичних методів, або за допомогою аналізу поведінки витрат протягом тривалого періоду на основі даних бухгалтерських рахунків.

При розподілі загальновиробничих витрат на об’єкти калькулювання слід брати до уваги трудомісткість методу розподілу. В подальших дослідженнях було б доцільно розглянути особливості розподілу загальновиробничих витрат з врахуванням галузевої ознаки приналежності підприємства, що вносить свої корективи у технологічні, виробничі, організаційні особливості їх діяльності. Недоцільно обмежувати методику розподілу загальновиробничих витрат одним варіантом, як це зроблено в Положенні (стандарті) “Витрати”.

ЛІТЕРАТУРА

1. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
2. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ – костинг”: Теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128с.
3. Озеран В.О., Озеран А.В. Облік загальновиробничих витрат на промислових підприємствах України. // Регіональні перспективи. - №2-3. - 2001. – с.123-125.
4. Парнюк В. Про практику калькулювання собівартості продукції і противитратний метод// Економіка України – 2003. – №3 – с.28-33.

5. Шим Джей К., Сигел Джоел Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат. Пер. с англ. – М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, 1996. – 344 с. – (Серия “Экономика для практиков”).

УДК 657

ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО, ЇХ СКЛАД ТА ЗАВДАННЯ ОБЛІКУ

В.М.ГОЛОВАЧКО

Мукачівський технологічний інститут

У статті наведені визначення витрат виробництва різних вчених, а також подається перелік витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції, запропоновані методи обліку витрат в залежності від його типу.

Випуск продукції, яка буде реалізована, і одержання максимального прибутку є головною метою виробничої діяльності підприємства. Але можливості його здобуття обмежені: по-перше, витратами виробництва, по-друге, попитом на вироблену продукцію. Не можна оцінювати прибуток підприємства, не маючи уявлення про витрати виробництва.

Повторення виробництва можливе тоді, коли засоби виробництва і робоча сила відтворюються. Для цього з вартості, отриманої після реалізації продукту, відповідна частина виділяється на заміщення вартості засобів виробництва та робочої сили, спожитих у процесі виробництва. Частина вартості товару, що має бути знову авансована на продовження виробництва, визначається як витрати виробництва.[1, с.224]

Витрати виробництва - це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріалу, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва).

Об'єкти та методи дослідження

Витрати виробництва розглядаються дуже багатьма вченими, кожен з яких визначає їх по-різному.

В своїй праці „Управленческий учёт” В. Палій та Р. Вандер Віл під „витратами” розуміють весь комплекс матеріальних та грошових ресурсів, який необхідний для створення продукту.[2]