

Управлінські аспекти обліку накладних витрат

Розглянуто вітчизняні та зарубіжні методи обліку витрат та їх вплив на методичку обліку накладних витрат і формування собівартості продукції.

Відображено методичку впровадження ABC-методу в галузь рослинництва.

Domestic and foreign methods of the account of expenses and their influence on a technique of the account of unprofitable expenses and formation of the cost price of production are considered.

The technique of introduction ABC - a method in branch of plant growing is displayed.

Постановка проблеми. Специфіка виробництва сільськогосподарської продукції та наявність накладних витрат потребує впровадження та застосування різних методів обліку витрат.

Аналіз останніх публікацій. Питанню обліку та розподілу накладних витрат приділяється багато уваги як з боку вітчизняних [1,2,3,4], так і зарубіжних вчених [5,6,7,8]. Але так і залишається відкритим питання – яким же чином розподілити накладні витрати, щоб забезпечити точне калькулювання собівартості продукції.

Метою публікації є розкриття сутності методів обліку витрат та їх вплив на методичку обліку накладних витрат.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливою складовою системи ведення управлінського обліку є вибір методу обліку витрат та калькулювання собівартості. Діючі методи обліку характеризуються трьома ознаками:

- об'єкт обліку витрат (замовлення, процес, фаза виробництва);
- повнота включення витрат (повна та скорочена собівартість);

- оперативність обліку та контролю за витратами (облік фактичних та нормативних витрат).

Більшість з діючих методів є одночасно системами управління витратами. Крім власне методів обліку витрат, вони включають також методи бюджетування та аналізу витрат, що на сьогодні є дуже важливим елементом в управлінні сільськогосподарським виробництвом. Системою управління витратами є система «директ-костинг», оскільки поряд з методом обліку витрат за прямими витратами вона включає метод бюджетування з використанням гнучких бюджетів та маржинальний аналіз. Також системами управління витратами є «стандарт-костинг», АВМ, ТСМ,СМ (рис.1).

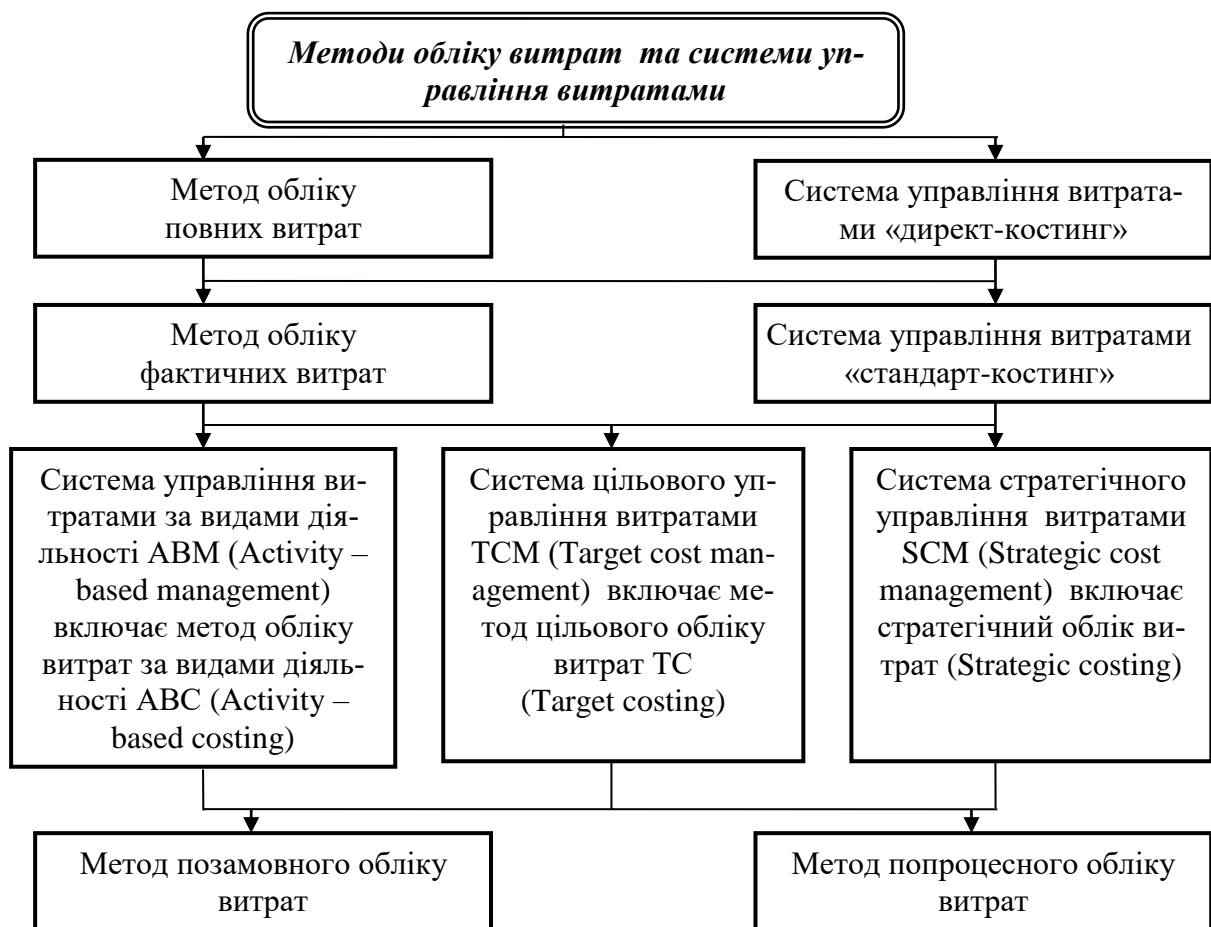


Рис. 1. Системи управління витратами та методи обліку витрат в управлінському обліку [7, с.63]

Дані методи мають тісний зв'язок між собою (табл.1). Це нашоує на думку, що застосування комбінованих методів обліку витрат є досить розповсюдженим. Але найбільш складною та працеемкою задачею для кожного з

цих методів є облік накладних витрат. Так, наприклад, застосовуючи метод «стандарт-костинг», одночасно можна вести облік витрат в розрізі центрів відповідальності, за видами продукції, за видами діяльності (у сукупності з методом ABC) тощо. Одночасно метод «стандарт-костинг» можна комбінувати з позамовним методом, з попроцесним методом або з методом «директ-костинг». В залежності від обраної комбінації на підприємстві зміняться ставки накладних витрат, методи їх обліку та розподілу.

Таблиця 1.

Взаємозв'язок методів та систем обліку витрат*

Метод обліку витрат	Облік витрат			
	за видами продукції	за видами діяльності	за центрами відповідальності	за статтями та елементами витрат
Позамовний	+	+	+	+
Попроцесний	+	+	+	+
Облік повної собівартості	+	+	+	+
Облік скороченої собівартості «директ-костинг»	+	+	+	+
Облік фактичних витрат	+	+	+	+
Облік нормативних витрат «стандарт-костинг»	+	+	+	+
Метод ТС (цільовий облік)	+	+	+	+
Стратегічний облік витрат	+	+	+	+

Вагомого значення при визначенні методів обліку набуває процес відображення на рахунках, розподіл накладних витрат та їх групування за ознакою класифікації – відношення до періоду виробництва (витрати на продукцію та витрати періоду). При застосуванні методу повних витрат витратами на продукцію вважаються і виробничі і невиробничі накладні витрати.

На вітчизняних підприємствах діє метод обліку скороченої собівартості, коли враховуються та списуються на рахунок 23 «Виробництво» прямі та виробничі накладні витрати (загальновиробничі витрати).

* за основу прийняте джерело [7, с.64]

В зарубіжній практиці при застосуванні методу скороченої собівартості або методу «директ-костинг» на рахунку «Виробництво» враховуються лише прямі витрати, а сукупні накладні витрати є витратами періоду [7, с.65].

Доцільно розглянути той факт, що витрати періоду не відображаються у вартості НЗВ та залишках готової продукції та списуються одноразово та загальною сумою на фінансові результати. Але, з метою вирішення питань ціноутворення та прийняття управлінських рішень, існує можливість дані витрати розподіляти між виробленою продукцією без відображення на рахунках обліку.

Отже групування та розподіл накладних витрат та їх участь у формуванні собівартості продукції відіграє вирішальну роль у формуванні фінансових результатів та отримання дієвої інформації для управління діяльністю підприємства. Це потребує вирішення питання, щодо використання відповідних методів обліку витрат та визначення достовірної та об'єктивної бази розподілу виробничих та невиробничих накладних витрат за об'єктами обліку витрат.

Нами пропонується на ряду із діючими методами обліку витрат на підприємствах застосовувати (впроваджувати) метод ABC.

Основна мета даного методу стосується підвищення точності калькулювання за рахунок встановлення більш точного взаємозв'язку між накладними витратами та продукцією та здійснення ефективного управління витратами [6, с.115]. ABC-метод також раціонально використовувати для підвищення точності калькулювання собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) з метою більш точного формування трансфертних цін та визначення результатів діяльності окремих структурних підрозділів, що актуально для сільськогосподарських підприємств.

Розподіл накладних витрат згідно методу ABC здійснюється за різними базами розподілу: машино-години, людино-години, кількісні та вартісні показники виробляємої продукції (наприклад, в галузі рослинництва, - сума прямих витрат на виробництво продукції за вирахуванням вартості насіння та посадкового матеріалу [9], оплата праці основних робітників), обсяг виробництва (обсяг робіт, виконаний МТП - ум.ет.га) тощо, тобто для кожної групи накладних витрат обирається своя база розподілу.

Згідно ABC-методу продукція не є причиною виникнення витрат, а є причиною операцій (діяльності підприємства) в результаті яких і виникають витрати. ABC-метод – це метод обліку витрат, в основі якого знаходиться поняття діяльності, що споживає ресурси [6, с.118]. Під діяльністю в галузі рослинництва слід розуміти регулярне здійснення технологічних процесів, операцій, направлених на виконання конкретних дій за визначений період часу, а під ресурсами – економічні елементи за допомогою яких відбувається виконання даного виду діяльності.

На думку проф. В.Б. Івашкевича «ABC характеризує функції людей, машин та устаткування та відображає рівень споживання ресурсів функціями, а також причини їх зміни» [10, с.479]. Під функціями, на нашу думку, в галузі рослинництва слід розуміти здійснення технологічних процесів та операцій за допомогою основних робітників, машин та устаткування.

Застосування ABC-методу відбувається поетапно [5,8,11,12]:

1. Агрегування окремих дій у види діяльності – виявлення основних видів діяльності підприємства, що споживають ресурси (витрати) з обов'язковим отриманням кінцевого результату, тобто відтворюється критерій «витрати - вигода».

2. Облік витрат за видами діяльності. Для кожного виду діяльності визначається група витрат та механізм її реєстрації (у вигляді системного запису на рахунках або позасистемного – розрахункового способу).

3. Створення центрів відповідальності – відокремлення структурних виробничих підрозділів (сегментів), що займаються декількома видами діяльності. Задача бухгалтерів-аналітиків на даному етапі зводиться до визначення витрат за виконаними операціями, що здійснюються в даних сегментах. Даний етап тісно пов'язаний з процесом бюджетування витрат та відповідальності осіб (керівників центрів відповідальності) за ефективне функціонування центру діяльності.

4. Вибір драйвера витрат першого типу та визначення його вартості.

Драйвер – це носій витрат для кожного обособленого виду діяльності або операції [10, с.477].

В галузі рослинництва за драйвери витрат слід вважати види продукції, робіт, послуг.

На четвертому етапі визначаються драйвера витрат «першого типу», на основі яких розподіляються всі витрати даного виду діяльності, тобто реалізується «вид зв'язку» [6, с.123, 7, с.218]. Драйвер витрат у процесі здійснення відповідних видів діяльності виступає як фактор виникнення витрат, де відповідний вид діяльності виступає в якості бази розподілу витрат для даної групи. Складним питанням даного етапу є вибір драйверів, пов'язаних з даним видом діяльності та кількісно вимірних. Американські вчені Д.К. Шим та Д.Г. Сигел відносно даної проблеми вважали, що при виборі носіїв витрат (драйверів витрат) доречно враховувати два фактори: 1) вплив витрат на визначення показників та 2) ступень кореляції між носіями витрат (драйверами витрат) та фактичним поглинанням накладних витрат [11, с.73]. Тобто, вибір носіїв витрат слід проводити із наявних даних таких носіїв, що зменшить витрати на інформаційне забезпечення підприємства.

Наприклад, в галузі рослинництва видом діяльності буде виступати технологічний процес «Основний обробіток ґрунту», технологічна операція «Лушення стерні», драйвер витрат для кожного виду діяльності «Оброблена площа в гектарах».

Існує три типи драйверів витрат: операційні, часові, інтенсивні [6, с.122].

До операційних слід віднести кількість здійснених замовлень (види чи групи сільськогосподарських культур). Це найбільш простий тип факторів витрат та найменш точний. Якщо збільшення замовлень незначне, операційні драйвера не забезпечують достатню точність виміру ресурсів за видами діяльності.

Часові фактори витрат відображають тривалість виконання якого-небудь виду діяльності (час проведення оранки зябу, боронування та культивування ґрунту тощо). Даний фактор витрат дозволяє більш точно визначати поглинання витрат вивчаємим ресурсом, але з іншого боку, збільшує витрати на здійснення вимірювань.

Інтенсивні драйвера витрат оцінюють ресурси на основі прямих часових витрат, необхідних для конкретного виду продукції за конкретних умов, місця й часу.

Якщо часові фактори в галузі рослинництва не мають виміру, то інтенсивні фактори оцінюють ресурси виходячи із фактичних та нормативних даних (норма виробітку за зміну в гектарах) в розрізі машин та устаткування за окремими технологічними операціями. Але, на нашу думку, слід також враховувати в галузі рослинництва і часові фактори, що пов'язано із різною технологією обробки ґрунту (нерівна площа обробки ґрунту, засміченість бур'янами, важкість обробки після збору соняшнику та кукурудзи – кореневища тощо), що вимагає відповідно більшого витрачання часу, а це в свою чергу додаткових прямих матеріальних та виробничих накладних витрат.

5. Вибір драйверів витрат «другого типу» та розподіл витрат між об'єктами калькулювання. На даному етапі визначаються драйвера витрат другого типу – для об'єктів калькулювання (видів продукції, робіт, послуг), що переносять витрати на продукцію, виходячи із вартісної визначеності драйвера витрат відносно даної продукції, робіт, послуг. Тобто трансформується діюча на практиці схема калькулювання собівартості – прямі витрати плюс частка розподілених накладних витрат кожного виду діяльності, що враховується до собівартості даного виду продукції, робіт, послуг.

Частка накладних витрат визначається як добуток вартості драйверів витрат даного виду діяльності на його кількісну величину, співставлену з конкретним об'єктом калькулювання [6, с. 125]:

$$KP = \sum_{i=1}^n R_i \cdot K_i, \quad (1.1.)$$

де KP – частка накладних витрат;

i - кількість видів діяльності, що утворюють «вартісний ланцюг» для об'єкта калькуляції;

R_i – вартість драйвера витрат;

K_i – кількісна величина драйвера витрат.

Вартість драйвера витрат (R) або ставки носія витрат [10], ставки поглинання [7] розраховується таким чином:

$$R = \frac{\text{Накладні витрати виду діяльності}}{\text{Кількість драйверів витрат}} \quad (1.2.)$$

Узагальнюючи методику застосування ABC-методу на прикладі галузі рослинництва представимо модель взаємозв'язку драйверів витрат за ABC-методом (рис. 2).

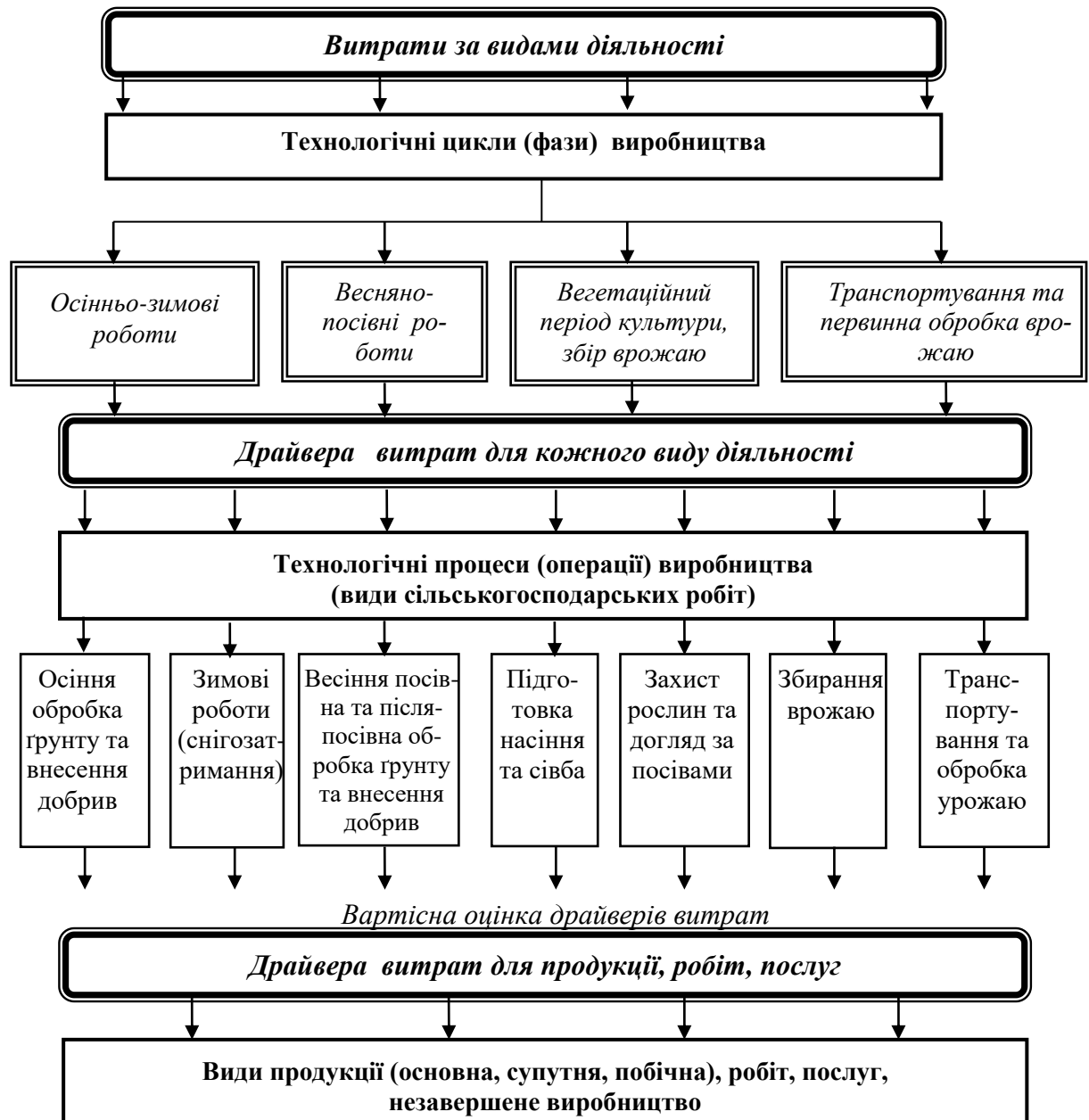


Рис. 2. Побудова ABC-методу в галузі рослинництва

Наведемо на рис. 3 узагальнюючі два підходи щодо обліку та розподілу накладних витрат (традиційний та за ABC-методом) з метою визначення собівартості продукції.

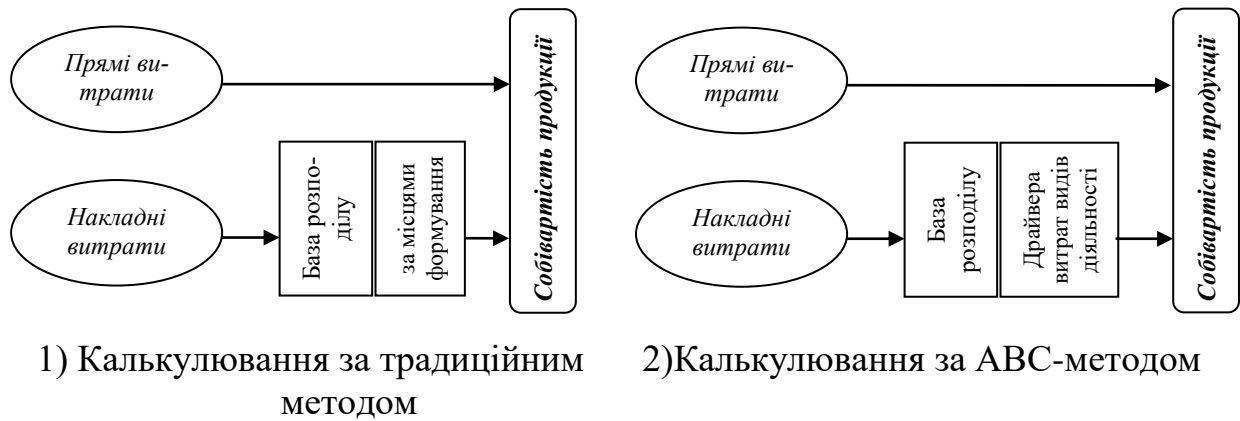


Рис. 3. Методичні підходи до калькулювання собівартості продукції: традиційний та за ABC-методом [6, с.126]

Згідно рис. 3 принципи формування повної собівартості продукції ідентичні, але саме вибір розподілу накладних витрат відіграє вирішальну роль: при традиційній системі визначення собівартості використовується «база розподілу» відносно різних місць формування (виникнення) витрат або єдина, універсальна (як на сучасних діючих сільськогосподарських підприємствах); за ABC-методом – драйвера витрат видів діяльності, тобто формування собівартості продукції відбувається шляхом поглинання накладних витрат даною продукцією прямим шляхом через систему драйверів витрат, що надає більшої точності в розрахунках.

Висновки. Інформація, що отримується від традиційного методу вирахування собівартості продукції, обліку та розподілу накладних витрат та визначення економічних показників від операційної діяльності підприємства не сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень, так як приблизні, неточні дані про витрати роблять неефективною систему контролю та аналізу на відміну від ABC-методу.

Запропонована модель побудови ABC-методу на прикладі галузі рослинництва дозволить здійснювати оперативний контроль за накладними витратами, починаючи з моменту їх виникнення й до розподілу за об'єктами обліку витрат шляхом визначення фактора причинних зв'язків між об'єктами обліку та витратами. Даний метод обліку та контролю витрат може застосовуватися у поєднанні із позамовним та попроцесним методами обліку витрат.

Список використаних джерел.

1. Іщенко Я.П. Непрямі витрати на підприємствах АПК: методи обліку та розподілу /Я.П. Іщенко// Облік і фінанси АПК.- 2005.- №3.– С. 24-31
2. Сук Л.К., Сук П.Л., Мельничук Б.В. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств /Л.К. Сук, П.Л. Сук, Б.В. Мельничук// Облік і фінанси АПК. – 2006. № 5.– С. 15
3. Сук П.Л. Облік витрат, що підлягають розподілу/ П.Л. Сук// Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. - № 13(142). – С. 8-14
4. Юрченко К. Методика розподілу непрямих витрат виробництва / К. Юрченко // Вісник Податкової служби України. – 2001. - № 39. – С. 59-63
5. Друри К. Управленческий и производственный учет: пер. с англ./ К. Друри. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 560с.
6. Ермакова Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н.А. Ермакова. – М.: Экономистъ, 2005. – 296с.
7. Соколов А.Ю. Управленческий учет накладных расходов / А.Ю.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 448с.: ил.
8. Улина Г.В. Функциональный метод учета затрат / Г.В. Улина // Финансовый бизнес. – 2003. - № 5. –С.26
9. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 // Баланс-Агро.-2001.-№ 6(30)
10. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет; учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. - М.: Экономистъ, 2006. – 618 с.
11. Шим, Дж. К. Методы управления стоимостью и анализа затрат: пер. с англ.. / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел. – СПб: Пергамент, 1998. – 496с.
12. Cooper R. Five Steps to ABC System Design / R. Cooper // Accountancy, 1990