

ПРИНЦИПИ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЧИМИ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

РОЖЕЛЮК В., к. е. н., доцент кафедри обліку і контролінгу
в промисловості Тернопільського національного
економічного університету

ДЕНЧУК П., к. е. н., доцент кафедри обліку і контролінгу
в промисловості Тернопільського національного
економічного університету

Управлінський облік – це діяльність, яка забезпечує підприємство обліковою інформацією для досягнення максимального ступеня ефективності виробництва продукції (робіт, послуг). Об'єктами управлінського обліку є поточні та інвестиційні витрати, результати

діяльності підприємства загалом і за окремими підрозділами, внутрішнє ціноутворення в поєднанні із зовнішньою ціновою політикою, кошторисне планування, управлінська звітність і внутрішній контроль. Управлінська звітність охоплює всі функціональні та відокремлені підрозділи, що дозволяє використовувати інформацію на всіх рівнях управління. Політику управлінського обліку кожне підприємство розробляє самостійно.

У системі управлінського обліку, в першу чергу, опрацьовується інформація про витрати як визначальні об'єкти, що групуються за видами, місцями виникнення та центрами відповідальності. Місцями виникнення витрат є структурні підрозділи, в яких відбувається первісне споживання виробничих ресурсів. Під носіями витрат розглядають види продукції (робіт, послуг) суб'єкта господарювання, призначені для збуту на ринку. Мету управлінського обліку можна сформулювати за трьома напрямками: визначення, облік і калькулювання витрат; прийняття рішень на основі економічного та ситуаційного аналізу; планування і контроль за виконанням кошторисів витрат¹.

Проблемами управлінського обліку займається багато вчених-економістів – як вітчизняних, так і зарубіжних, зокрема: К. Друрі, Т. Скоун, М. Вахрушина, С. Голов, Т. Карпова, С. Ніколаєва, Л. Нападовська, М. Пушкар, М. Чумаченко та ін. Однак управлінню витратами, починаючи з процесу логістики матеріальних ресурсів і закінчуючи збутом і визначенням фінансового результату, доцільно приділити більше уваги.

Система управління витратами на виробництво передбачає: нормування та планування витрат за видами, за центрами відповідальності та місцями виникнення; облік витрат; контроль витрат; регулювання витрат і прийняття управлінських рішень.

На стадії планування за участю бухгалтера-аналітика розробляють окремі бюджети підприємства, які потім зводяться ним же в загальний (або генеральний) бюджет, представлений на затвердження керівництву. При розробці виробничого бюджету саме бухгалтер-менеджер забезпечує узгодженість у роботі окремих цехів, дільниць, бригад; запобігає появі так званих "вузьких місць" у виробничому процесі. Він бере активну участь в обговоренні виробничої програми підприємства, в оцінці інвестиційних пропозицій, виявляє найрентабельніші види продукції, рекомендує потенційні ринки збуту та оптимальні ціни.

Процес контролю також неможливий без участі бухгалтера-аналітика. Після закінчення звітного періоду саме він складає звіти про виконання бюджету кожним центром відповідальності. У цих звітах проводиться порівняльний аналіз запланованих і досягнутих резуль-

¹ Скоун Т. Управленческий учет / Пер. с англ. под ред. И.Д. Эрнашвили. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. – С. 15-16.

татів. При цьому з'ясовуються небажані розходження між фактичними та плановими показниками та їхні причини. Звіти, підготовлені бухгалтером-аналітиком, з одного боку, дозволяють об'єктивно оцінити діяльність керівників нижчої ланки (структурних підрозділів), з іншого – інформують вищий менеджмент і керівництво про те, на яких ділянках не вдалось досягти запланованих показників.

Бюджети і звіти, підготовлені бухгалтером-аналітиком, стимулюють діяльність персоналу підприємства, адже містять планові показники, що мають бути досягнуті.

Управління витратами виробництва вирішує певні проблеми облікової практики: розрахунок норм, упорядкування нормативної бази, організація обліку зміни норм, розробка нормативних калькуляцій, облік витрат за центрами виникнення, виявлення відхилень і розподіл за центрами відповідальності, калькулювання собівартості продукції, аналіз виконання планових кошторисів, формування завдань зниження собівартості, виявлення резервів економії ресурсів, забезпечення систематичного контролю за величиною витрат підприємства. Отже, управління витратами на виробництво – це багатогранна система, яка вимагає участі та взаємодії всіх служб і виробничих ланок підприємства.

Операції формування витрат щоденно контролюють керівники виробничих підрозділів, які відповідають за організацію планування та обліку витрат виробництва і подання внутрішньої звітності адміністрації підприємства. Найповніша інформація про витрати міститься на найнижчому рівні управління. Деталізація витрат зменшується в процесі руху від нижчого ієрархічного рівня управління до вищого. Саме тому директору підприємства повинна надходити лише та інформація про витрати, на яку він може вплинути безпосередньо. Витрати кожного рівня повинні заноситися тільки в ті кошториси, які належать до певного рівня управління підприємства.

Ефективно управляти витратами означає, перш за все, своєчасно виявляти факти відхилення, їхню причину та винних осіб, а також об'єктивно їх оцінювати. Управління виробничими витратами на підприємстві скероване на економію живої та уречевленої праці, зниження витрат на утримання та експлуатацію обладнання, його ремонт, економію матеріальних ресурсів, зниження відходів і транспортно-заготівельних витрат.

Повний та своєчасний контроль за відхиленнями витрат сприяє оперативному прийняттю управлінських рішень. Найефективніше такий контроль забезпечує система нормативного методу обліку витрат. Його механізм дозволяє своєчасно виявити відхилення витрат; встановити причини, винних осіб, і на цій підставі побудувати управління витратами за відхиленнями; забезпечує зворотні зв'язки між суб'єктом та об'єктом управління.

Отже, у системі обліку нормативних витрат застосовуються три показники: витрати в межах норм; відхилення внаслідок зміни норм; унаслідок технічних, технологічних і організаційних причин, які мали місце в процесі діяльності. Для визначення ефективності діяльності постійно здійснюється порівняння фактичних витрат із нормативами. Одержана на основі аналізу інформація про відхилення оперативно використовується для коригування виробничого процесу.

Організація управління витратами за місцями виникнення створює умови, за яких виробничі підрозділи та функціональні служби підприємства несуть відповідальність за результати своєї діяльності й, у першу чергу, за виконання завдань щодо зниження собівартості продукції (робіт, послуг), що наведено на *рисунку*.



Структура формування витрат за місцями виникнення в підрозділах підприємства

У системі управління витратами їхні центри є об'єктами аналітичного обліку, що забезпечує контроль за формуванням собівартості продукції. Формування центрів витрат здійснюється за організаційною структурою; за виконаними операціями; функціями тощо. При формуванні принципів управління через центри відповідальності виокремлюють три види відповідальності: за витрати; за виручку (валову виручку); за прибуток. На практиці вирізняють ще декілька варіантів центрів відповідальності, зокрема, таких як центр інвестицій, центр податків та ін.

Приймаючи прибуток за основний показник оцінки, керуються такими правилами:

- зростання прибутку підрозділу не повинно зумовлювати зниження прибутку підприємства в цілому;
- прибуток кожного підрозділу формується незалежно від розмірів прибутку підприємства в цілому;
- результати діяльності одного менеджера не повинні залежати від управлінських рішень інших менеджерів.

Для кожної фінансово самостійної структури має існувати хоча б один центр прибутку, що не виключає наявності у структурі відокремлених підрозділів інших центрів прибутку. Можна вважати, що вони є окремими господарськими підрозділами.

На практиці не зовсім зрозуміло, чим саме відрізняється центр прибутку від центру виручки. У процесі калькулювання собівартості різниця не завжди помітна, оскільки в обох випадках обчислюються як витрати, так і виручка. Якщо ж розглядати ці центри, зважаючи на необхідність визначення відповідальності, тобто можливості впливати на рівень затрат і доходів, то у разі використання центру прибутку адміністрація може впливати на затрати, а при використанні центру виручки – не може.

При управлінні за центрами відповідальності слід враховувати масштаби делегованої відповідальності. Якщо відповідальність керівника структурного підрозділу обмежується витратами цього підрозділу, то директор з виробництва відповідає за витрати всіх структурних підрозділів і підприємства в цілому.

Концентруючи інформацію в необхідному для прийняття управлінських рішень обсязі, управлінський облік витрат на підприємстві повинен будуватись на дотриманні таких принципів:

- *випередження даних для прийняття управлінських рішень*: правильна оцінка майбутніх доходів і витрат важливіша, ніж констатація невикористаних можливостей;
- *відповідальності за наслідки прийнятих рішень*: якщо відповідальність за результати господарювання відсутня, вести управлінський облік немає потреби;
- *цілісності*: управлінський облік повинен бути системним і забезпечувати узгодженість даних з показниками фінансового обліку і звітності, навіть за умови ведення без використання первинної документації, рахунків і подвійного запису;
- *зрозумілості*: представлення даних у вигляді аналітичних таблиць, графіків, зручних і зрозумілих для користувачів.

Отже, управління витратами має першочергове значення, оскільки від правильної оцінки реальної собівартості залежить ефективність управління виробництвом, що в підсумку вплине на фінансовий результат діяльності підприємства.