

Левицька О.О.,
*аспірант Київського національного економічного університету імені
Вадима Гетьмана*

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ЕТАПАХ ПІДГОТОВКИ ІННОВАЦІЙНОГО ПРОДУКТУ

У статті розглядається сутність управлінського обліку витрат виробництва інноваційного продукту. Розроблено класифікацію витрат виробництва при реалізації інноваційного проекту для потреб управлінського обліку. Вивчено методи обліку виробничих витрат інноваційної діяльності.

The essence of the administrative accounting of charges of production of an innovative product is examined. The classification of charges of production at realization of the innovative project is developed for requirements of the administrative accounting. The methods of the accounting of production costs of innovative activity are investigated.

Протягом останніх років потреба в управлінському обліку на вітчизняних підприємствах значно зросла. Це зумовлено конкуренцією на ринках товарів, сировини, продукції та послуг, обмеженістю ресурсів підприємств і необхідністю прийняття управлінських рішень на основі обґрунтованої, своєчасної та достовірної інформації.

У витратах виробництва відображається рівень організації управлінського обліку на підприємстві, оскільки діяльність управлінського персоналу спрямовано у підсумку на мінімізацію сукупних затрат живої та уречевленої праці – поєднання основних засобів, сировини та матеріалів за допомогою праці робітників підприємства. Менеджмент суб'єкта господарювання забезпечується необхідною інформацією для прийняття виважених та обґрунтованих рішень про обсяги та співвідношення витрат ресурсів, завдяки веденню ефективного управлінського обліку.

Вивчення аспектів управлінського обліку займає сьогодні одне з найважливіших місць у наукових працях вітчизняних

вчених-обліковців М.В. Кужельного, М.Т. Білухи, В.В. Сопка, В.С. Рудницького, В.І. Єфименка, В.Г. Швеця, Ф.Ф. Бутинця, Є.В. Мниха, Л.В. Нападівської, Б.І. Валуєва, З.В. Гуцайлюка, В.С. Леся, М.Г. Чумаченка та інших.

Подальших досліджень потребують особливості організації управлінського (внутрішньогосподарського) обліку з урахуванням організаційно-економічних особливостей діяльності підприємства (технологічних параметрів виробництва, структури економічної служби, потенційних можливостей щодо питань ефективності використання виробничих ресурсів тощо), поставлених завдань та мети зазначеного виду обліку. Особливо ці питання є актуальними на етапах виробництва інноваційного продукту.

Метою роботи є дослідження теоретико-методичних аспектів системи управлінського обліку витрат виробництва інноваційного продукту. Досягнення мети передбачає виконання таких завдань:

1) уточнити економічну сутність управлінського обліку витрат виробництва та обґрунтувати його відмінності від фінансового;

2) удосконалити класифікацію витрат виробництва інноваційного продукту для прийняття управлінських рішень;

3) обґрунтувати використання такого нормативного методу обліку витрат, який є оптимальним при здійсненні інноваційного проекту.

Окремі науковці вважають, що головним завданням управлінського обліку є облік витрат на виробництво. Хоч таке твердження і звужує предмет управлінського обліку, під яким розуміють факти господарського життя (що стосуються процесів постачання ресурсів та їх споживання, а також результатів діяльності підприємства у звітному періоді та у перспективі), воно також має підстави для існування. За оцінками зарубіжних дослідників, на кожен грошову одиницю вартості збуту продукції 95 % іде на різні витрати. Саме тому важливою передумовою планування діяльності менеджерів центрів відповідальності є знання динаміки цих витрат [1, с. 151].

Не варто забувати, що витрати виробництва також є об'єктом фінансового обліку. Але метою фінансового обліку є забезпечення звітною інформацією про витрати виробництва зовнішніх користувачів. Тому для реалізації цієї мети, при здійсненні фінансового обліку формуються узагальнені дані про виробничі витрати суб'єкта підприємницької діяльності за такими елементами: "Матеріальні затрати", "Витрати на опла-

ту праці”, “Відрахування на соціальні заходи”, “Амортизація”, “Інші витрати”, що відображаються у Звіті про фінансові результати (ф. № 2). Витрати на технологічні інновації класифікуються за статтями: “Дослідження і розробки”, “Придбання нових технологій”, “Виробниче проектування, інші види підготовки виробництва для випуску нових продуктів, впровадження нових методів їх виробництва”, “Придбання машин, обладнання, установок, інших основних засобів та капітальні витрати, пов’язані з упровадженням інновацій”, “Маркетинг, реклама”, “Інші витрати”, відповідно до форми державного статистичного спостереження ф. № 1-інновація “Обстеження технологічних інновацій промислового підприємства”.

У цей же час управлінський облік витрат виробництва має на меті забезпечити інформацією управлінців підприємства для прийняття ними правильних рішень щодо найефективнішого використання основних засобів, виробничих запасів та робочої сили. Така інформація повинна бути найдокладнішою, оперативною, кваліфіковано обґрунтованою. За свідченнями закордонних спеціалістів, менеджери надають перевагу своєчасній інформації, яка може бути не зовсім точною, а не уточненій, що надана тоді, коли вплинути на процес формування витрат уже неможливо. Не можна зменшити роль такої інформації в процесі виконання інноваційного проекту (програми), де чільне місце займають експеримент, ризик, невизначеність.

Управлінський облік виробничих витрат ведеться за різними об’єктами, що визначається специфікою діяльності суб’єкта господарювання. Чим більше видів продукції виготовляє підприємство, тим більше об’єктів (рахунків) аналітичного обліку відкривають в управлінському обліку. В середині таких рахунків витрати обліковують за елементами, які групують у статті. Наприклад, за рахунком 23 “Виробництво” в управлінському обліку відкривають субрахунки за видами виробництв – основне, допоміжне, інноваційне тощо, а в їхній розвиток – аналітичні рахунки щодо видів продукції (робіт, послуг).

В управлінському обліку творчо застосовують різні методи калькуляції собівартості продукції та класифікації витрат, залежно від поставленої мети перед менеджерами підприємства. Фінансовий облік виробничих витрат жорстко регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, а класифікація витрат обмежується групами, передбаченими у Звіті про фінансові результати (витрат на технологічні інновації – у ф. № 1-інновація “Обстеження технологічних інновацій промислового підприємства”).

Водночас, дані управлінського і фінансового обліку переважно визначають за однаковими первинними документами, а сума витрат виробництва в цілому по підприємству є однаковою, незалежно від того, за якою системою організації обліку її відображають.

Одним із найважливіших аспектів управлінського обліку витрат є їх класифікація. Об’єктивний аналіз та оцінка поведінки усіх елементів витрат виробництва інноваційного продукту дає можливість менеджерам приймати рішення щодо ефективного управління інноваційним виробництвом.

Розглянемо детальніше класифікацію витрат виробництва в управлінському обліку:

1. За залежністю від рішень управлінського персоналу підприємства витрати поділяють на релевантні – залежні від їх рішень, та нерелевантні (об’єктивні) – такі, що на них не поширюються рішення менеджерів визначеного центру відповідальності. Наприклад, при здійсненні інноваційної діяльності до релевантних витрат можна віднести вартість придбаного технологічного обладнання, необхідного для виготовлення інноваційного продукту, так як рішення про необхідність придбання було прийнято управлінським персоналом. Амортизаційні відрахування, що автоматично виникають при використанні цього устаткування, є нерелевантними витратами, оскільки альтернативи нарахування амортизації не існує.

2. *За впливом обсягів виробництва на їх формування* – виробничі та невиробничі. Виробничі витрати безпосередньо пов’язані з технологічними особливостями переробки сировини і матеріалів в готову продукцію (виконання робіт, послуг) – кінцевий інноваційний продукт. Невиробничими витратами в інноваційній діяльності, наприклад, можуть бути витрати на підвищення кваліфікації персоналу підприємства, презентаційні витрати з обміну досвідом та ін.

3. *Відповідно до поведінки, щодо динаміки обсягу виробництва* інноваційного продукту витрати поділяються на змінні та постійні. Змінними вважаються витрати, що безпосередньо пов’язані з виробництвом інноваційної продукції: сировина, матеріали, оплата праці основних робітників з нарахуваннями, витрати на обслуговування виробництва. Постійними ж здебільшого залишаються витрати на утримання та експлуатацію приміщень і споруд, їх амортизація, заробітна плата невиробничого персоналу з нарахуваннями по обов’язковому соціальному страхуванню та ін. Однак такий поділ витрат є досить умовним, адже змінні витрати є постійними в розрахунку на одиницю продукції, а за

тривалий період часу будь-які витрати змінюються.

Цікаво те, що на практиці деякі змінні витрати реагують на динаміку обсягу виробництва не прямолінійно, а еластично. Наприклад, із впровадженням інноваційних підходів до організації праці на підприємстві підвищується її продуктивність, тоді витрати на її оплату та за низкою інших елементів, що є класично прямими, зменшуються навіть у розрахунку на одиницю продукції, так як у цей же час знижуються витрати енергії на роботу обладнання у зв'язку із зменшенням періоду обробки деталей, витрати на подачу пари, тепла, кисню, на технологічні потреби тощо.

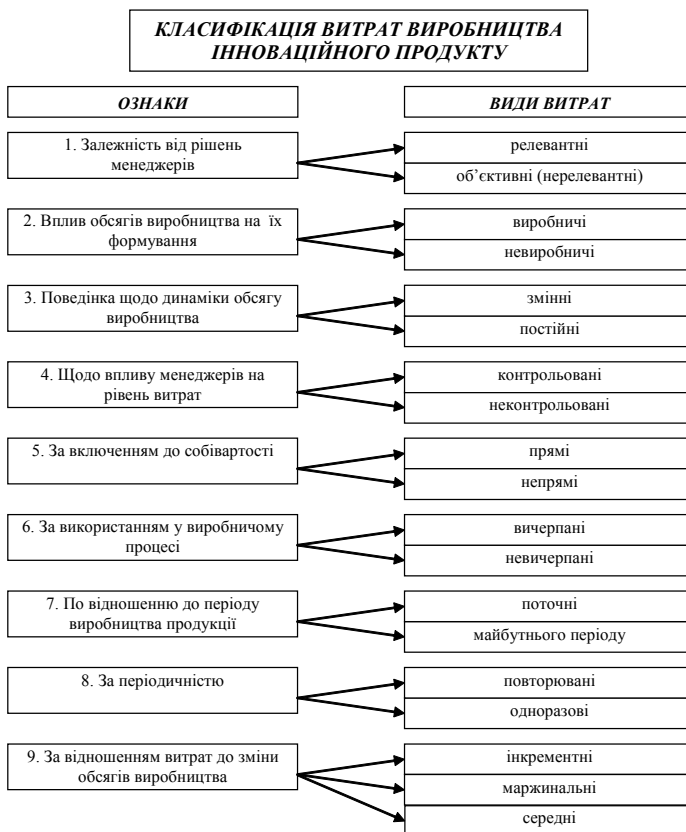


Рис. 1. Класифікація витрат виробництва інноваційного продукту для потреб управлінського обліку

4. *Щодо впливу управлінського персоналу на рівень витрат* виробництва їх поділяють на контрольовані та неконтрольовані. До контрольованих належать витрати, які менеджер відповідного центру відповідальності може безпосередньо контролювати. Усі релевантні витрати є контрольованими. Неконтрольовані витрати виникають за межами компетенції управлінця визначеного центру відповідальності. Наприклад, при впровадженні інноваційного проекту оплата праці, витрати сировини та матеріалів є контрольованими витратами, а амортизація основних засобів, відрахування на соціальні заходи, штрафи та стягнення – неконтрольовані витрати.

5. *За включенням до собівартості готового інноваційного продукту* витрати класифікуються на прямі та непрямі. Зокрема, у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” розглядається класифікація витрат за їх включенням до виробничої собівартості продукції. Таким чином, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відносять: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат включаються витрати на обслуговування й управління виробництвом, що змінюються прямопропорційно (або майже так) до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати підлягають розподілу на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, обсягу діяльності тощо), відповідно до фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (чи практично незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, обсягу діяльності тощо), відповідно до нормальної потужності.

Перелік та склад постійних і змінних витрат виробництва встановлює підприємство [1, с. 154-162].

Управлінський облік контролює формування витрат на виробництво інноваційного продукту. При цьому дуже важливою є деталізація обліку за елементами витрат, статтями, центрами відповідальності, об’єктами обліку витрат та іншими особливостями, необхідними для здійснення ефективного управління.

Ми вже розглянули вище, які витрати включаються до складу виробничої собівартості. Витрати сировини, матеріалів тощо

є прямими витратами, що переносяться на об'єкти обліку. Відтак, необхідно вибрати оптимальний варіант оцінки, за якою можна буде списувати і включати в затрати на виробництво інноваційної продукції. Існують такі методи оцінки матеріальних цінностей при їх відпуску: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO); собівартості останніх за часом надходження запасів (LIFO); нормативних затрат; ціни продажу [4].

Розглянемо детальніше нормативний метод обліку витрат, за допомогою якого можна значно підвищити якість управління виробництвом, що є особливо актуальним в умовах реалізації інноваційного проекту. Застосування цього методу дає змогу виявити відхилення витрат не наприкінці звітної періоду, а безпосередньо в ході виробництва в момент їх виникнення. Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції передбачає ведення роздільного обліку витрат за нормами і відхилень від цих норм. Для його впровадження і нормального функціонування потрібно:

- 1) розробити довідник (номенклатуру-цінник) на всі види виробничих запасів та інших предметів праці, що використовуються у виробництві;

- 2) вибрати один із методів оцінки виробничих запасів при їх списанні на виробництво;

- 3) розробити нормативи витрат за кожним елементом на виробництво окремих видів продукції, робіт послуг як у кількісному, так і вартісному вираженні;

- 4) впровадити систему і порядок ведення сигнальної документації щодо відображення відхилень від норм;

- 5) скласти облікові реєстри аналітичного обліку, де передбачити рядки з роздільним обліком витрат: за нормами, відхилення від норм, зміни норм, фактичні витрати [5, с. 204-205].

За наявності розроблених норм витрат можна визначити до початку виробництва інноваційної продукції її нормативну собівартість, а в ході виробничого процесу зафіксувати відхилення, зміни норм та визначити фактичну собівартість. Будь яким відхиленням (економії чи перевитратам) повинно бути знайдено логічне пояснення і обґрунтування. При використанні нормативного методу відхилення від норм виявляються під час виробництва при здійсненні конкретної операції, що дає змогу визначити місце, причини і винуватців змін норм.

Література

1. Герасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс управлінського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання, 2007. – 314 с.
2. Гироль С.В. Управлінський облік витрат виробництва // Методика обліку, аналізу і аудиту в контексті світової та вітчизняної практики її вдосконалення: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів та молодих учених. Київ, 27-28 квітня 2005 р. – К.: КНЕУ, 2005. – 291 с.
3. Матвіїв М.Я., Хомин П.Я. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за різними формами: Навчальний посібник – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 352 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. за № 246. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 р. за № 751/4044.
5. Скрипан О. Управлінський облік витрат на виробництво // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2002. – Вип. 6. – С. 203-207.