

ВИКОРИСТАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ

Розглянуто розподіл загально виробничих витрат, що є важливим аспектом аналізу витрат для прийняття управлінських рішень.

Рассмотрено распределение общепроизводственных затрат, что является важным аспектом анализа расходов для принятия управленческих решений.

The article is devoted to distribution of general operational costs, which is an important aspect of the expenditure analysis for managerial decision-making.

Управлінську систему підприємства необхідно розглядати як динамічний процес, бо її форми, методи і функції перебувають під впливом багатьох факторів: масштабу підприємства, рівня економічної роботи тощо. Сучасний період розвитку економіки України характеризується глибокими змінами у всіх сферах, що суттєво впливає на систему управління. Так розвиток процесів приватизації, відокремлення підприємств різних форм власності, застосування механізмів вільного ціноутворення визначили потребу в управлінському обліку.

У країнах ринкової економіки управлінський облік виділився в середині ХХ століття. В Україні розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський відбувся після прийняття в 1997 р. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Такий розподіл обумовлений тим, що облік дедалі більше стає мовою бізнесу. Менеджери підприємств, приймаючи рішення, керуються даними управлінського обліку, до підсумків роботи підприємств виявляють інтерес не лише адміністрація і трудовий колектив, а й акціонери та інші споживачі облікової інформації.

Намічена зміна структури управління залізничного транспорту шляхом акціонування і виділення окремих підприємств інфраструктури з державного сектору робить актуальним використання управлінського обліку для підприємств залізничного транспорту.

Економічна діяльність підприємства залежить не тільки і не стільки від наявних речовинних і особистих факторів виробництва, як від ступеня використання факторів виробництва в умовах ринку. Володіючи визначеним техніко-економічним потенціалом, підприємство використовує його для одержання прибутку.

Зміст діяльності підприємства залізничного транспорту полягає в пошуку обґрунтованих

господарських рішень, за якими досягається максимум результатів або мінімум витрат. Правильно буде так – максимум результатів за умови, що витрати не перевищують певної величини. Або мінімум витрат за умови, що результати не менше заданої величини.

При вирішенні цілого ряду практичних задач як критерій оптимальності прийнятий мінімум витрат на виробництво. Як правило, мова йде про валові (загальні) витрати, що становлять сукупність постійних і перемінних. Оцінка витрат у процесі ціноутворення є одним з найважливіших етапів управління, що сприяє прийняттю оптимальних рішень. Управлінський облік дозволяє безупинно аналізувати поведінку витрат і періодично визначати розмір можливого прибутку.

Як відомо, аналіз витрат полягає в акумулюванні і вивченні даних про витрати з метою одержання інформації для внутрішнього планування і контролю господарських операцій, а також для прийняття рішень.

Одним з важливих аспектів аналізу витрат є проблема розподілу виробничих витрат по різних елементах (сегментах) підприємства залізничного транспорту. Як сегмент можуть виступати продукти, структурні підрозділи, види виробництв та ін. Розподіл (віднесення) витрат потрібен з метою одержання даних, призначених для:

- калькуляції собівартості продукції і встановлення продажної ціни;
- оцінки якості управління і контролю.

Неправильний розподіл витрат призводить до того, що рентабельна продукція може показатися невігідною для виробництва і навпаки.

Методи розподілу витрат повинні базуватися на їх економічній природі, а також бути адаптованими до умов ринку, тобто враховувати сформовану загально економічну собівартість, цінову політику, обсяги реалізації і рентабельність продукції.

З проблемою розподілу витрат по видах продукції, робіт послуг пов'язаний їх розподіл на прямі і непрямі.

Витрати є прямими, якщо їх можна ототожнити з конкретним видом виробу (основні матеріали). Непрямі витрати неможливо або економічно недоцільно відносити на конкретний вид виробу.

Розглянемо чотири критерії розподілу витрат:

1) причинно-наслідковий (повинен бути яким зв'язок між об'єктом витрат і понесеними витратами);

2) досягнутий результат (припустимо, рекламна компанія створює імідж підприємства, а

не конкретної продукції, витрати по цій програмі можуть бути віднесені на вироби з великим рівнем продажів, а не з мінімальним);

3) справедливість – це критерій, що найчастіше використовується в держзамовленнях, де розподіл витрат є основою встановлення цін;

4) прибутковість.

Виходячи з наведених критеріїв, сформулюємо основні цілі розподілу (табл.). Якщо всі чотири цілі неможливо досягти одночасно, то вибирається найбільш важлива з них у конкретній ситуації.

Таблиця

Цілі розподілу витрат

Назва цілі	Приклади
1. Ухвалення економічно обґрунтованого рішення при розподілі ресурсів	Розподіл наявних потужностей між виробництвом окремих видів продукції. Рішення про впровадження нового обладнання
2. Мотивація	Заохочення використання послуг обчислювального центру, бухгалтерії, маркетингового або юридичного відділів. Заохочення зниження росту накладних витрат
3. Визначення прибутку й активів для зовнішніх користувачів	Розрахунок собівартості для акціонерів і податкових органів. Відповідно до облікових принципів, собівартість включає частку розподілених непрямих витрат
4. Виправдання або відшкодування витрат	Розрахунок витрат на продукцію або послуги як підстави для встановлення «справедливих» цін

Відзначимо три основні моменти розподілу витрат:

– вибираються об'єкти, на які відносяться витрати;

– вибираються і збираються витрати, які варто віднести на об'єкти;

– вибирається база розподілу, на основі якої співвідносяться витрати або групи витрат з обліковим об'єктом. Наприклад, виробничі непрямі витрати розподіляються пропорційно прямим працевитратам.

Для розподілу загальновиробничих витрат (далі ЗВВ) можна застосовувати різні бази розподілу не тільки для конкретного підрозділу, але й усередині одного підрозділу для різних статей витрат.

Аналіз методів, що використовуються у закордонній практиці показує, що для розподілу ЗВВ використовуються такі бази:

– машино-години;

– кількість виробленої продукції;

– норматив стандартних прямих доданих витрат;

– норматив стандартної загальної суми змінних витрат.

Отже, система розподілу витрат повинна передбачати дві групи об'єктів: підрозділи і види продукції. Дія виконується в два кроки:

1) збір і нагромадження витрат по центрах відповідальності;

2) віднесення їх на конкретну продукцію, що виробляється в даному підрозділі (або іншу калькуляційну одиницю).

У цьому зв'язку важливо відзначити, що для того, щоб правильно розподілити загальновиробничі витрати на продукцію, що виготовляється, необхідно передбачати застосування планового коефіцієнта розподілу. Витрати основних матеріалів і праці виробничих робітників можуть бути віднесені на кожну одиницю продукції прямо на підставі вимог і нарядів.

Розподіляють ЗВВ, виходячи із середніх річних даних. Звичайно вибирають таку послідовність:

– обчислюють базу розподілу. База розподілу повинна найбільшою мірою відбивати взаємозв'язок ЗВВ і обсягу виробництва;

– складають кошторис ЗВВ на плановий період, звичайно на рік. Дві основні статті повинні становити загальну суму ЗВВ і загальний обсяг обраної бази;

– обчислюються коефіцієнти розподілу ЗВВ шляхом віднесення кошторисної суми ЗВВ до бази розподілу;

- підраховують фактичну величину базових даних, наприклад, людино-години виробничих робітників;
- відносять кошторисні ЗВВ на замовлен-

ня, помножуючи плановий коефіцієнт на фактичні показники бази розподілу;

- наприкінці року знаходять різницю між плановою і фактичною величиною ЗВВ.

$$\text{Коефіцієнт розподілу} = \frac{\text{Загальна сума ЗВВ за кошторисом}}{\text{Загальний плановий обсяг працевитрат}}$$

Для розрахунку коефіцієнта розподілу може бути обраний не тільки загальний плановий обсяг, але й інші бази розподілу, залежно від індивідуальних особливостей виробництва.

Якщо фактичний і загальний запланований обсяг робочого часу виробничих робітників відповідає плановому, то сума ЗВВ, віднесена протягом року на замовлення, не коректується. Основна ідея цього підходу – використання незмінного коефіцієнта.

Коефіцієнт розподілу ЗВВ повинний базуватися на річному обсязі виробництва. При цьому, частина ЗВВ є змінною величиною (зарплата обслуговуючих робітників), а інша – постійною (амортизація, рентні платежі). Така поведінка витрат означає, що коефіцієнти розподілу ЗВВ, що базуються на місячному обсязі, можуть значно розрізнятися по місяцях, тому що, незважаючи на зміну обсягу виробництва і відповідної зміни перемінних ЗВВ, постійні накладні витрати повинні бути цілком включені в собівартість продукції.

Тому застосування середньорічного коефіцієнта, розрахованого розподілом річної суми ЗВВ на річний обсяг виробництва дає більш повну оцінку частки цих витрат у загальних витратах.

У разі плануванні витрат на замовлення визначається кількість основних матеріалів і нормо-годин, необхідних для його виконання. Вартість матеріалів і розмір заробітної плати збільшуються на кількість продукції. ЗВВ також включаються в планову собівартість замовлення. За базу розподілу приймається заробітна плата виробничих робітників або витрати їх праці в людино-годинах. У результаті складається планова калькуляція замовлення.

Слід зазначити, що управлінський облік призначений для більш глибокого аналізу, ніж систематизація записів на рахунках і в журналах (ніж ведення синтетичного й аналітичного обліку). Менеджери можуть вимагати оперативну інформацію про витрати, наприклад, основних матеріалів, до звіту, складеному по залишках карток складського обліку. Ця інформація може бути отримана в автоматичному режимі на основі обробки вимог і нарядів за кожний робочий день.

Що стосується розподілу ЗВВ, то їх відносять на продукцію, тому що менеджерам необхідна приблизна інформація про собівартість продукції. Якщо ця інформація потрібна для цілей ціноутворення, вирахування прибутку й оцінки

запасів, вона повинна збиратися періодично і дуже ретельно. Якщо ж ці цілі задовольняє річна періодичність калькулювання, то і точний розрахунок розподілу ЗВВ повинний провадитися 1 раз наприкінці року після одержання фактичних даних. Однак така періодичність може не влаштовувати менеджерів. Тому використовують плановий коефіцієнт розподілу ЗВВ.

Зазначимо, що вірогідність розрахунків буде залежати від рівномірності і точності розподілу витрат, які в практиці міжнародних стандартів мають назву «некальована» або накладні витрати. Існує багато методів розподілу витрат. Тож кожне підприємство залізничного транспорту повинно наперед визначити об'єкти і методи розподілу.

Вивчення традиційних методів калькулювання продукції, що застосовуються в Україні, показало, що кожний з них має як переваги, так і недоліки. Будь який метод здатний викривити інформацію про виробничі витрати, особливо в тих підрозділах залізничного транспорту, що мають різнорідну продукцію або характер робіт. Тому виникає проблема подальшого вивчення можливості використання традиційних методів для вибору бази розподілу і для розподілу загальноновиробничих витрат.

Витрати можуть розподілятися за структурними підрозділами, видами робіт, підрядами, покупцями, територіями і за багатьма іншими об'єктами витрат. Якщо розподіл витрат виконано правильно, це дозволяє отримати точні показники, необхідні для калькуляції виробничих витрат, визначення ціни, прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо ефективного використання ресурсів підприємства залізничного транспорту.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для вузов / Пер с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили; Предисл. П. С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
2. Суржик В. Г. Світовий досвід планування та обліку накладних витрат // Фінанси України. – 1999. – № 7. – С. 74–81.
3. Хорнгрен Ч., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект; Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

Надійшла до редколегії 14.09.2005.