

КИЇВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА

На правах рукопису

УДК 338.5(666.1)

СТОЯН Віра Іванівна

**ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА
В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ
(на прикладі підприємств
скляної промисловості України)**

08.06.04.- Бухгалтерський облік,
аналіз і аудит

ДИ С Е Р Т А Ц І Я
на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Доктор економічних наук,
професор
Швець Віктор Григорович

Київ - 1998

ЗМІСТ

стор.

| | |
|--|-----|
| ВСТУП..... | |
| 3 | |
| Розділ 1. ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДА- РЮВАННЯ..... | |
| 11 | |
| 1.1. Обґрунтування економічної сутності витрат виробництва..... | |
| 11 | |
| 1.2. Методологічні аспекти обліку витрат виробництва..... | |
| 31 | |
| 1.3. Аналіз і оцінка систем обліку виробничих витрат..... | |
| 46 | |
| Розділ 2. ПРАКТИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА..... | 64 |
| 2.1. Принципи організації обліку прямих витрат..... | 64 |
| 2.2. Методологія обліку непрямих витрат..... | 82 |
| 2.3. Облік зведення витрат виробництва..... | 100 |
| Розділ 3. МОДЕЛЮВАННЯ ТА НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ..... | 117 |
| 3.1. Аспекти моделювання облікових процесів..... | 117 |
| 3.2. Моделювання ефективності виробничих витрат..... | 125 |
| 3.3. Вдосконалення системи управління витратами..... | 137 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ..... | |
| 152 | |

| | |
|---------------------------------|-----|
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 160 |
|---------------------------------|-----|

| | |
|--------------|--|
| ДОДАТКИ..... | |
|--------------|--|

171

ВСТУП

Основним показником результативності діяльності будь-якого підприємства є прибуток. Його величина прямо залежить від рівня понесених підприємством витрат. Тому здійснення дієвого контролю витрат з метою постійного зниження їх величини стає однією із важливих задач системи управління виробництвом.

Створення протизатратної системи господарювання зумовлює необхідність розвитку однієї з основних ділянок виробничого процесу - обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції.

Даному питанню велика увага приділялася і в минулі роки, про що свідчить значна кількість досліджень у цій галузі. Різні аспекти цієї проблеми знайшли відображення в роботах провідних вчених-економістів: Аксененка А.Ф., Бутинця Ф.Ф., Безруких П.С., Брю С., Герасимовича А.М., Гуцайлюка З.В., Кужельного М.В., Лінника В.Г., Литвина Ю.Я., Макконелла К., Мацкевічюса Й.С., Нідлза Б., Новіченка П.П., Палія В.Ф., Пархоменка В.М., Поклада І.І., Семюелсона П., Сопка В.В., Стукова С.А., Чумаченка Н.Г.,

Энтони Р., Яругової А. та інших. Однак, вони нерідко обмежувалися в основному розробками методик обліку витрат на принципах нормативного методу в системі бухгалтерського обліку з використанням порівняно невеликого кола напрямків групування витрат. При цьому оперативний облік витрат часто розглядався відособлено, поза загальною системою виробничого обліку, що, природно, не могло сприяти створенню на підприємствах цілісної системи обліку витрат, їх контролю і калькулювання собівартості продукції. В той же час перехід вітчизняних підприємств на нові умови господарювання потребує перегляду положень та розробки нових підходів до питань обліку виробничих витрат, їх глибокого осмислення та наукового обґрунтування щодо доцільності практичного застосування у конкретній галузі з урахуванням її специфічних особливостей.

Сказане в однаковій мірі відноситься і до скляної промисловості, яка займає чільне місце за числом зайнятих і обсягом виробництва в економіці України. Слід зазначити, що виробництво скловиробів в Україні за останні роки розвивалось такими темпами: у 1991 р. у порівнянні з попереднім - 103,4%, у 1992 р. - 104.1%, у 1993 р. - 100,7%, Починаючи з 1994 р. спостерігаються значні спади виробництва - 88,0% в порівнянні з попереднім роком, а у 1995 р. обсяг виробництва склав лише 52% до обсягу 1990 року.

Причин тяжкого стану вітчизняної скляної промисловості є декілька. Однією з головних є технічна відсталість виробництва. Стан основних фондів характеризується великою часткою застарілих об'єктів, високим ступенем їх зносу, неможливістю їх використання для виробництва конкурентоздатної продукції. Нормативний строк служби агрегатів вичерпаний на 60-80%. З року в рік таке обладнання вимагає все більших витрат на підтримку свого робочого стану. Підприємства скляної промисловості потребують негайної модернізації основних фондів, а технічне обладнання для них в Україні не виготовляється.

Криза української економіки призвела до того, що деякі види

вітчизняної сировини, що випускаються в достатній кількості, коштують дорожче за аналогічну імпорتنу сировину. Це стосується, зокрема, соди, яка є основним компонентом при виготовленні продукції із скла. Це призводить до подорожчання кінцевого продукту і знижує таким чином його конкурентоздатність. В результаті в Україні при недовантажених потужностях збільшується імпорт продукції, яку в достатній кількості можуть виготовляти українські підприємства.

Зростанню собівартості скла сприяє також і той факт, що в Україні кількість використаного газу вимірюється в кубометрах, а не в теплових одиницях, як це робиться в країнах Заходу. А витрати на газ у собівартості продукції із скла становлять майже 25%. Цим можуть скористатися імпортери газу, у яких появляється можливість при меншій теплоємкості газу оцінювати його як високоякісний продукт.

Посилюють складну ситуацію в скляній промисловості також інфляційні процеси, що супроводжується кризою надвиробництва. В результаті на складах підприємств галузі нагромаджується велика кількість готової продукції, яку важко збути, оскільки падає купівельна спроможність населення. Негативно вплинула інфляція і на характер протікання відтворювального процесу на підприємствах. Почалося "проїдання" основного капіталу, що виявилось у применшенні ролі амортизації, яка нині не забезпечує навіть простого відтворення засобів праці.

Ринковий механізм коливання попиту і пропозиції на скловироби призводить до зміни рівня прибутку, що, в свою чергу вимагає застосування нових методів обліку витрат і калькулювання собівартості випущеної продукції.

Разом з тим, через ряд об'єктивних і суб'єктивних причин, діюча практика обліку виробничих витрат у скляній промисловості не відповідає сучасним вимогам підвищення ефективності управління виробництвом, посилення контролю за формуванням собівартості.

Слід зазначити, що наявні загальнометодологічні розробки методик обліку витрат виробництва побудовані на уніфікованій для всіх галузей промисловості основі, і не відображають особливостей впливу реальних умов скляного виробництва на величину витрат предметів праці, а значить і конкретні шляхи пошуку резервів економії. В роботах, які стосуються безпосередньо скляної промисловості, не пропонують закінченої методики обліку матеріальних витрат, яка б охоплювала всі стадії технологічного циклу. А отже, вони не відображають всієї складності механізму дії техніко-економічних факторів, не пояснюють ролі та значення кожного з них у формуванні рівня витрат скляної промисловості.

На підприємствах відсутній системний облік витрат в умовах внутрішньогосподарського розрахунку, розробки по організації обліку і контролю витрат в умовах нормативного методу управління собівартістю склопродукції, недосконала система первинної документації та документообороту. Потребує свого розвитку і подальшого вдосконалення система обліку утворення і використання технологічних витрат. Залишаються невирішеними багато проблем, пов'язаних з розробкою методологічного забезпечення оперативного економічного аналізу в умовах його автоматизації.

До цього часу ще науково не обгрунтований вибір найбільш раціональних форм організації обліку витрат, явні проблеми виявляються в розробці методів групування витрат, зокрема їх систематизації за рівнями управління, центрами формування і центрами відповідальності, слабка інформаційна забезпеченість облікових процесів. До того ж появилися нові проблеми, що потребують глибокого осмислення і правильного практичного розв'язання. Все це обмежує можливості використання оперативного обліку, є однією із причин обмеженого і малоефективного його використання в практиці управління витратами. Загроза зменшення прибутку і банкрутства підприємств в умовах конкурентної боротьби вимагає переглянути принципи

управління собівартістю з метою скорочення часу виробничого процесу, покращення якості продукції і зниження невиробничих витрат.

Таким чином, недостатнє теоретичне і практичне опрацювання і дискусійність питань побудови організації цільових структур управління витратами, слабка інформаційна забезпеченість облікових процесів, а також зростаюча актуальність вдосконалення обліку виробничих витрат на підприємствах скляної промисловості в умовах ринкової трансформації економіки визначили вибір теми і основні напрями дисертаційного дослідження.

Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідних робіт економічного факультету Київського університету ім.Т.Шевченка по виконанню комплексної держбюджетної теми №257 "Удосконалення обліку і аудиту в умовах реформування економіки України".

Метою дисертаційного дослідження є розробка пропозицій по вдосконаленню обліку виробничих витрат у скляній промисловості відповідно до вимог перебудови управління економікою та міжнародними стандартами. Така цільова спрямованість зумовила постановку і розв'язання наступних завдань:

- дослідити систему управління витратами як важливого об'єкта управлінського обліку;
- розкрити соціально-економічну сутність витрат як економічної категорії;
- проаналізувати теоретичні положення щодо економічного групування та складу виробничих витрат;
- дати оцінку діючій методології обліку прямих та непрямих витрат на виробництво продукції із скла;
- розробити пропозиції щодо вдосконалення форм первинних бухгалтерських документів і реєстрів синтетичного і аналітичного обліку;

- вивчити методологію та практичний досвід обліку виробничих витрат у країнах ринкової економіки з метою доцільності їх впровадження на вітчизняних підприємствах;
- здійснити на основі економіко-математичних методів факторний аналіз виробничих витрат для цілей ефективного управління виробництвом скловиробів.

Дослідження проблем обліку витрат виробництва скловиробів у дисертації ґрунтується на вимогах і завданнях, висунутих перед теорією і практикою господарювання новими економічними методами управління. З позицій системного підходу досліджено питання обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції підприємств скляної промисловості в період переходу їх до ринкової економіки. Це дозволило отримати наступні результати, що мають певну наукову новизну:

- розкрито соціально-економічну сутність витрат та розроблено принципи системи управління витратами як об'єкта управлінського обліку в умовах реформування економіки;
- уточнено економічне групування і склад витрат як передумов удосконалення обліку і контролю витрат виробництва і розробки національного стандарту обліку витрат;
- розроблено рекомендації щодо поліпшення обліку прямих і непрямих витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності;
- визначено шляхи вдосконалення обліку витрат на обслуговування виробництва і управління, уточнено методи їх розподілу між об'єктами калькулювання;
- запропоновано пакет удосконалених форм первинних документів-носіїв облікової інформації, що підвищує оперативність, аналітичність і достовірність обліку виробничих витрат;
- обґрунтовано доцільність використання в практиці обліку і

управління витратами скляних підприємств України прогресивних систем обліку витрат виробництва країн ринкової економіки;

- досліджено на основі економіко-математичних методів вплив факторів, що визначають обсяг і структуру витрат та ефективність їх використання.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в розробці та обґрунтуванні конкретних рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції скляної промисловості. Їх застосування дозволить покращити якість облікової інформації, а отже, вдосконалити практику управління витратами, привести методику управління витрат і калькулювання собівартості на скляних підприємствах у відповідність до сучасних вимог господарювання та міжнародних стандартів.

Пропозиції автора з питань оптимізації структури витрат у скляному виробництві, вдосконалення методики оперативного обліку і контролю за формуванням і використанням шихти¹ обліку технологічних витрат, витрат на оплату праці, а також витрат, пов'язаних з обслуговуванням виробництва і управління, апробовані автором і прийняті до впровадження в АТ "Бережанський склозавод".

Основні положення, теоретичні і практичні результати дисертаційної роботи викладені в журналах і збірниках наукових праць; розглядались та обговорювались на засіданнях кафедри обліку та аудиту Київського університету імені Тараса Шевченка; використовувались у навчальному процесі при вивченні курсів: "Управлінський облік" та "Бухгалтерський облік"; на засіданнях бухгалтерських і аудиторських працівників АТ "Бережанський склозавод"; доповідались на міжнародних науково-

¹ Суміш матеріалів у певній пропорції (пісок кварцевий, селітра і ін.) для переробки в скловарених печах.

теоретичних конференціях "Міжнародний бізнес: теорія і українська практика" (Київ, 1996) та "Актуальні проблеми міжнародних відносин" (Київ, 1997).

Окремі результати дослідження можуть бути використані при підготовці відповідних методичних і інструктивних документів, наукових розробок з проблем обліку витрат в умовах ринкових відносин, сприяти подальшому розвитку досліджень у галузі теорії обліку витрат виробництва.

По темі дисертації опубліковано 7 робіт загальним обсягом 2,5 друкованих аркушів.

Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 131 найменування. Вона викладена на 198 сторінках машинописного тексту, містить 9 таблиць, 11 рисунків і схем, 12 додатків.

Розділ 1

ОСОБЛИВОСТІ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Обґрунтування економічної сутності

витрат виробництва

Для розуміння і більш ефективного використання собівартості як одного із важливих економічних показників необхідно виявити її сутність або дослідити собівартість як економічну категорію.

Найбільш повно і розгорнуто дослідження собівартості в історичному і економічному аспектах знайшли відображення в роботах А.Ф.Аксененка [9;10], П.С.Безруких [13-15], І.С.Мацкевічюса [50-53], П.П.Новіченка [63;64], В.Ф.Палія [70;71], В.М.Пархоменка [72;88], В.В.Сопка [83-88], С.А.Стукова [89;90] та інших.

Трактуючи собівартість як витрати підприємств економісти відповідним чином визначають сутність і характер собівартості, місце і роль цієї категорії в системі економічних відносин. Донедавна найбільш поширеним було дуалістичне тлумачення сутності собівартості згідно з яким собівартість розглядали як відокремлену частину вартості продукту, яка в процесі обігу повинна повертатися підприємству для відшкодування його витрат або модифіковану форму витрат виробництва [75,С.467]. Слід зазначити, що незважаючи на справедливості даної позиції, вона методологічно необґрунтована і не отримала широкого визнання.

Як відомо, вартість і собівартість складають діалектичну єдність цілого і частини: без собівартості немає вартості. І навпаки, в умовах, коли суспільне виробництво не створює товари (вартості), відсутнє і поняття

собівартості. Вартість виражає відносини між виробниками і споживачами товару, собівартість - головним чином між його виробниками. Вартість товару, виражену в ціні, оплачує споживач, собівартість покривається виробниками із виручки від реалізації продукції. Тому, якщо товар не проданий, то затрачена на нього праця не реалізується як вартість, проте виготовлена продукція має собівартість. "Собівартість, таким чином, - як пишуть Г.М.Климко, В.П.Нестеренко, - як економічна категорія відображає відносини, що складаються між суспільством у цілому і конкретним виробником з приводу відособлення витрат підприємства"[67,С.238].

Найбільш повне визначення собівартості дав В.Пархоменко: "Собівартість продукції (робіт, послуг) - це вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентаря, трудових і фінансових ресурсів, а також інших витрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки і платежі"[72,С.2].

З нашої точки зору економічна сутність категорії собівартості полягає в тому, що вона відображає виражену у вартісній формі величину всіх витрат конкретного підприємства на випуск продукції в даному звітному періоді, відшкодування яких необхідно для забезпечення простого відтворення. Це впливає із таких аргументів:

1) Елементами витрат при виробництві товарів і наданні послуг є кількість використаних матеріалів, число відпрацьованих людино-годин і кількість інших використаних ресурсів. Витрати (собівартість) відображають скільки і яких ресурсів було використано.

2) Величина використаних ресурсів подана в грошовому виразі. Гроші забезпечують єдність вимірника, що дає змогу підраховувати різні ресурси.

3) Визначення собівартості завжди узгоджується з конкретними цілями, завданнями. Такими завданнями можуть бути виробництво продукту, функціонування відділу, або будь-який інший предмет чи вид діяльності, для яких бажано визначити величину використаних ресурсів у грошовому виразі. Для підтвердження сказаного можна привести слова В.В.Сопка та В.М.Пархоменка "Грошовий вираз суми затрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття "собівартість" [88,С.99].

Облікове відображення собівартості ускладнюється також різноманітністю трактувань цього поняття, відсутністю в економічній літературі чіткого визначення складових її елементів. Для пізнання суті будь-якого явища чи функціонування системи важливим є чітке визначення понять (категорій), що їх характеризують. Як писав ще Сократ, точне логічне визначення суті та змісту самого поняття - основна умова істинного знання.

Дослідження економічної сутності цієї категорії показує, що нерідко в одному і тому ж виданні автори вживають категорії "витрати виробництва" і "затрати на виробництво" або в однаковому або в різних тлумаченнях. Незалежно від того чи це поточні, так би мовити, видатки, чи видатки у національному масштабі, різні автори називають їх довільно - затратами чи витратами, маючи на увазі або одні і ті ж, або різні категорії не надаючи цьому належної уваги.

У російській обліковій практиці для характеристики собівартості користуються поняттями "издержки", "затраты", "расходы". При цьому "издержки производства" розглядаються як сума "затрат" підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції (зарплата, сировина, матеріали, паливо тощо). Що ж стосується понять "затраты" и "расходы", то одні автори вважають їх синонімами і тому використовують ці слова в різних поєднаннях. Інші автори вважають, що це різні поняття. При цьому "затраты" пов'язують з використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів за певний звітний період, а "расходы" розглядають поза зв'язком з

певним звітним періодом. Перші ("затрати") пов'язані з підприємницькою діяльністю і тому утворюють собівартість.

В країнах з розвинутою ринковою економікою до в'яснення питань подібного роду ставляться по-різному. Так, німецькі вчені-економісти Р.Мюллендорф і М.Карренбауер трактують ці два поняття наступним чином: "Затраты и издержки - взаимосвязанные понятия, характеризующие стоимостную оценку потребления товаров и услуг... Так как в бухгалтерском учёте отражаются все хозяйственные операции, затраты могут быть и нейтральными (т.е. не относящимися к производству, внеплановыми, нерегулярными). При учёте издержек, напротив, рассматриваются только те хозяйственные операции, которые непосредственно относятся к производственному процессу"[55,С.13].

В англійській та американській економічній літературі застосовується таке визначення бухгалтерських витрат виробництва ("витрати в доларах і центах") - "всі грошові затрати, необхідні для виробництва, включаючи ренту, проценти, податки (крім податку на прибутки), торговельні і адміністративні затрати і т.д. Бухгалтерські витрати виробництва разом з так званою "нормальною віддачею від капіталу при середньому рівні ризику" (тобто разом із "нормальним підприємницьким прибутком") складають повні конкурентні витрати виробництва [107,С.531]. Саме ці "повні конкурентні витрати" включають в себе більше, ніж звичайно бухгалтери відносять до затрат. Вони складаються з нормальної віддачі від капіталу, яка визначається шляхом конкуренції у всіх галузях з однаковим рівнем ризику. Зарубіжні економісти визнають, що у великому бізнесі саме повні витрати є основою для ціноутворення. Загальну суму бухгалтерських або повних конкурентних витрат, як правило, називають валовими витратами виробництва.

Слід зазначити, що економічний зміст понять "витрати виробництва" і "затрати на виробництво" по суті однаковий. "Хоч затрати на виробництво, - підкреслює В.Ф.Палій, - формуються на підприємствах, вони відображають

всю сукупність витрат суспільства і за своєю матеріально-технічною основою і за соціально-економічною формою з самого початку виступають як єдине ціле, тобто як виробництво в масштабі суспільства [70, С.14]. Характер виробництва товару не змінює суті і основ економічних відносин, оскільки товар виготовляється як безпосередньо суспільний продукт. Відповідно витрати сфери виробництва виступають перш за все як безпосередньо суспільні витрати, що формуються під регулюючим впливом держави і відшкодовуються із суспільного продукту. І в першому, і в другому випадку субстанція одна і та ж - втілена в продукті праця, яка складається з перенесеної і заново створеної вартості.

"С позиций общества, - відзначає Л.Г.Пруссова, - издержки производства товаров равны полным затратам труда (живого и овеществленного) в общественно-необходимых размерах. С позиции предприятия в состав издержек входят лишь затраты на сырье и материалы, топливо и энергию, амортизацию основных фондов, расходы на оплату труда. Издержки предприятия включают в себя лишь часть затрат общественного труда на производство товаров и поэтому меньше издержек общества (на величину прибавочного продукта)" [76,С.172].

Як наголошують В.В.Сопко, Н.М.Ткаченко, П.А.Ільєнко: "В умовах ринкових відносин витрати виробництва дорівнюють вартості виготовленого продукту. Вони є сумою вартості витрачених на виробництво продукту засобів виробництва та заново створеної вартості"[87,С.138].

На нашу думку, витрати виробництва - це виправдані умовами виробництва і направлені на створення корисних цінностей або надання послуг сукупні затрати підприємства за певний період незалежно від того, припадають вони на закінчений продукт чи на незавершене виробництво. При цьому поняття "витрати виробництва", як правило, вживають стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і

незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей, "затрати на виробництво" - співвідносять із витратами за економічними елементами.

Слід зазначити, що витрати, які здійснює підприємство внаслідок виробничо-господарської діяльності, за своїм складом, економічним призначенням і роллю у виробництві та реалізації продукції дуже різноманітні. З огляду на велику різноманітність витрат і складності їх зв'язків із функціями, які виконує підприємство, дуже важливим є визначення загальних економічно обґрунтованих принципів формування складу витрат виробництва.

Нагадаємо, що економічна політика, яка протягом останніх десятиліть проводилась на Україні, не завжди узгоджувалась з теорією витрат виробництва. Підтвердженням сказаному є еволюція формування собівартості продукції, яка включає ряд етапів.

У перші роки становлення державної промисловості в склад собівартості включались в основному лише так звані продуктивні витрати підприємств. Непродуктивні витрати і виробничі втрати, які виникали за цих обставин, відносились на фінансові результати діяльності підприємств. Так, у склад собівартості до 1932 року не включались втрати, що виникали у виробництві через простої, втрати від псування і нестачі товарно-матеріальних цінностей, збутові витрати та деякі інші. Виявлені в кінці місяця калькуляційні різниці (відхилення фактичних витрат від планових) по придбанню сировини, матеріалів і палива, по випуску продукції також списувались, як правило, на рахунок "Прибутків і збитків".

На початку 1932 року були переглянуті діючі положення про калькулювання собівартості промислової продукції і уточнений склад витрат, які включались в собівартість і відносились на фінансові результати господарської діяльності. До складу собівартості почали відносити відхилення від планової собівартості сировини, матеріалів, палива і електроенергії, втрати від простоїв, втрати від псування і нестачі товарно-

матеріальних цінностей (за вирахуванням надлишків), поточні витрати на підготовку кадрів тощо. Така політика формування витрат продовжувалась до розпаду Союзу.

Як бачимо, загальні принципи формування складу витрат виробництва встановлювались директивно. Це було в умовах централізованої планової економіки, коли держава визначала ціни і тарифи, встановлювала завдання по зниженню собівартості продукції (робіт, послуг) і таким чином впливала на формування складу витрат виробництва і обігу.

Здавалось би, при переході до ринкової економіки, лібералізації цін і тарифів, відсутності планових завдань, заохочуванні підприємницької діяльності в отриманні високого прибутку вплив держави на формування витрат виробництва і обігу повинен послабитись. Це в деякій мірі відбулось. У Законі України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (п.5.1) валові витрати визначено як "суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності"[1].

Законодавець свідомо відійшов від детального переліку всіх видів витрат, які відносять на собівартість продукції. Їх просто неможливо повністю регламентувати. В перелік включаються тільки витрати, які тлумачаться довільно і двозначно. Тепер важливим є сам принцип: все, що пов'язано з виробництвом, включається до валових витрат. Проте, як впливає із змісту Закону, далеко не всі витрати платник зможе віднести до валових. Можна передбачити, що на практиці це викличе певні труднощі та непорозуміння.

Немає потреби пояснювати, що склад витрат виробництва і обігу завжди знаходиться під пильною увагою податкових органів. Важко очікувати об'єктивності при розв'язанні питання про законність списання

окремих витрат на собівартість продукції. У той же час слід відзначити і бажання підприємств і організацій списати витрати, які відносяться до виробництва і реалізації продукції, на собівартість і таким чином зменшити розміри бази оподаткування при розрахунку податку на прибуток. Зауважимо, що із всього обсягу спірних питань та розбіжностей законодавства при оподаткуванні прибутку найбільшу питому вагу займають суперечки щодо складу витрат виробництва і обігу.

Для того, щоб управляти процесом формування собівартості, необхідно всі його складові звести до певної системи, тобто класифікувати. Класифікація витрат зумовлює різні варіанти їх обліку, що в свою чергу впливає на організацію і управління виробництвом.

В економічній літературі розглядаються найрізноманітніші групування виробничих витрат за окремими ознаками. У загальній складності в залежності від різних класифікаційних ознак (з точки зору загальноекономічного змісту, планово-облікового та ін.) їх нараховується біля двох десятків. Узагальнення наявних класифікацій витрат показано в дод.А.

Із відомих класифікацій витрат найбільше практичне значення і застосування мають дві - за елементами витрат (складу собівартості) і за статтями собівартості.

Слід зазначити, що групування витрат за елементами зумовлене тим, що майже всі витрати підприємства можна віднести до того чи іншого елемента. Облік витрат в поелементному розрізі ставиться у вершину кута всієї організації виробничого обліку, що відповідає і міжнародним бухгалтерським стандартам. Організація обліку витрат виробництва за економічними елементами є разом з тим основою для впровадження системи національного рахівництва, що особливо важливо у зв'язку з формуванням на Україні ринкових відносин.

Крім цього поділ витрат за елементами дає змогу визначити вид витрат по підприємству в цілому незалежно від місця їх виникнення і призначення.

Такий поділ витрат дає можливість виявляти якісні показники діяльності підприємства, контролювати витрати згідно з їх економічним змістом. Під елементом у даному випадку слід розуміти економічно однорідний вид витрат на виробництво продукції, який в межах підприємства більше неможливо розкласти на складові частини. Як відзначають В.В.Сопко та В.М.Пархоменко "Елемент затрат характеризує використану форму речовини та сил природи, яка прийнята в управлінні економікою за вихідний момент, та одиницю управління" [88,С.105].

Групування витрат за елементами ґрунтується на принципі участі в створенні вартості продукту. У контексті сказаного виділяють елементи витрат уречевленої праці і витрат живої праці. У Типовому Положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 року №473 витрати, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), групуються згідно з їх економічним змістом за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних фондів та нематеріальних активів; інші витрати [5].

Динаміка структури витрат виробництва в розрізі економічних елементів у скляній промисловості показана в таблиці 1.1, по АТ "Бережанський склозавод" у таблиці 1.2.

Дослідження показують, що структура окремих витрат виробництва склопродукції відрізняється як за роками, так і від промисловості будівельних матеріалів у цілому і по окремих підприємствах галузі зокрема. Це можна побачити з табл. 1.3.

Незважаючи на велике значення поділу витрат за елементами, він не може повністю задовольнити потреби в інформації про витрати за їх цільовим призначенням і місцями виникнення з розмежуванням за окремими видами продукції, а також при здійсненні контролю за раціональним і економічним використанням матеріальних, паливно-енергетичних, трудових і

Таблиця 1.1

Структура витрат виробництва склопродукції
в розрізі економічних елементів
у динаміці за 1990, 1996, 1997 рр.)¹

| Елементи витрат | Роки | | | | | | Зміна питомої ваги, %, у 1997 до | |
|---|--------------------------|----------------|--------------------------|----------------|--------------------------|----------------|----------------------------------|------|
| | 1990 | | 1996 | | 1997 | | 1990 | 1996 |
| | абсолютна сума, тис.крб. | питома вага, % | абсолютна сума, тис.грн. | питома вага, % | абсолютна сума, тис.грн. | питома вага, % | | |
| Матеріальні витрати | 160631,0 | 48,7 | 180479,0 | 67,6 | 163,0 | 63,4 | +15,3 | -4,2 |
| Витрати на оплату праці | 84672,0 | 25,7 | 37489,0 | 14,0 | 39,0 | 15,2 | -10,8 | +0,8 |
| Відрахування на соціальні заходи | 14478,0 | 4,4 | 19283,0 | 7,2 | 19,0 | 7,4 | +3,0 | +0,2 |
| Амортизація основних фондів та нематер. активів | 63005,0 | 19,1 | 13438,0 | 5,1 | 21,0 | 8,2 | -11,1 | +3,1 |
| Інші витрати | 7069,0 | 2,1 | 16310,0 | 6,1 | 15,0 | 5,8 | +3,6 | -0,3 |
| Всього витрат | 329855,0 | 100,0 | 266999,0 | 100,0 | 257,0 | 100,0 | | |

¹ Розрахунки проведено за даними корпорації "Укрбудматеріали" за відповідні роки

Таблиця 1.2

Структура витрат виробництва склопродукції
в розрізі економічних елементів
(у динаміці за 1994, 1996, 1997 рр.)²

| Елементи витрат | Роки | | | | | | Зміна питомої ваги, %, у 1997 до | |
|--|--------------------------|----------------|--------------------------|----------------|--------------------------|----------------|----------------------------------|------|
| | 1994 | | 1996 | | 1997 | | 1994 | 1996 |
| | абсолютна сума, тис.крб. | питома вага, % | абсолютна сума, тис.грн. | питома вага, % | абсолютна сума, тис.грн. | питома вага, % | | |
| Матеріальні витрати | 24335,0 | 35,1 | 1971,0 | 41,2 | 1787,0 | 37,6 | +2,5 | -3,6 |
| Витрати на оплату праці | 23751,0 | 34,3 | 1598,1 | 33,4 | 1719,0 | 36,2 | +1,9 | +2,8 |
| Відрахування на соціальні заходи | 16243,0 | 23,5 | 816,5 | 17,1 | 822,0 | 17,3 | -6,2 | +0,2 |
| Амортизація основних фондів та нематер.активів | 94,0 | 0,1 | 80,6 | 1,7 | 137,0 | 2,9 | +2,8 | +1,2 |
| Інші витрати | 4 819,0 | 7,0 | 313,8 | 6,6 | 283,0 | 6,0 | -1,0 | -0,6 |
| Всього витрат | 69242,0 | 100.0 | 4780,0 | 100.0 | 4750,0 | 100.0 | | |

² Розрахунки проведено за даними АТ "Бережанський склозавод" за відповідні роки

Структура витрат виробництва склопродукції галузі
в розрізі підприємств за 1997 рік³

| Елементи витрат | Скляна промисловість | | В тому числі по підприємствах | | | | | |
|---|--------------------------------|-------------------|--------------------------------|-------------------|--------------------------------|-------------------|--------------------------------|-------------------|
| | | | Київський завод | | Львівський завод "Радуга" | | Стрийський завод | |
| | абсолютна сума, млн.грн. | питома вага, % | абсолютна сума, тис.грн. | питома вага, % | абсолютна сума, тис.грн. | питома вага, % | абсолютна сума, тис.грн. | питома вага, % |
| Матеріальні витрати | 163,0 | 63,4 | 632,0 | 57,6 | 2991,0 | 53,9 | 359,0 | 54,6 |
| Витрати на оплату праці | 39,0 | 15,2 | 232,0 | 21,1 | 1509,0 | 27,2 | 137,0 | 20,8 |
| Відрахування на соціальні заходи | 19,0 | 7,4 | 114,0 | 10,4 | 736,0 | 13,2 | 65,0 | 9,9 |
| Амортизація ос новних фондів та нематер.активів | 21,0 | 8,2 | 60,0 | 5,5 | 75,0 | 1,3 | 35,0 | 5,3 |
| Інші витрати | 15,0 | 5,8 | 59,0 | 5,4 | 242,0 | 4,4 | 62,0 | 9,4 |
| Всього витрат | 257,0 | 100,0 | 1097,0 | 100,0 | 5553,0 | 100,0 | 658,0 | 100,0 |

³ Розрахунки проведено за даними корпорації "Укрбудматеріали"

фінансових ресурсів. Цим вимогам відповідає групування витрат в розрізі видів продукції за калькуляційними статтями.

Типовим Положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [5] передбачено групування витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції (робіт, послуг), під час планування, обліку і калькулювання собівартості продукції за ознаками елементів собівартості (статей витрат).

Підприємства залежно від особливостей техніки, технології та організації виробництва та питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції можуть вносити зміни в наведену типову номенклатуру статей калькуляції.

Динаміка діючої в галузі номенклатури калькуляційних статей із виділенням питомої ваги кожної статті в розрізі основних видів випущеної продукції наведена в табл. 1.4.

Як видно з таблиць, в останні роки у досліджуваній галузі спостерігається тенденція до росту питомої ваги матеріальних витрат у собівартості продукції. Ріст забезпечувався в основному підвищенням цін на сировину, зокрема на енергоносії. Цей фактор, а також негативний вплив інфляції на відтворювальний процес, спад обсягу виробництва тощо призвели до низької питомої ваги у структурі собівартості продукції статті "Заробітна плата".

Слід зазначити, що групування витрат за їх цільовим призначенням і місцями виникнення не в змозі охопити весь комплекс витрат виробництва і обігу. З метою визначення фінансових результатів і об'єктів оподаткування прибутку, як свідчить практика, краще все-таки підходить групування витрат за економічними елементами, оскільки воно не залежить від виду діяльності і відомчої приналежності господарюючих суб'єктів.

Таблиця 1.4

Структура витрат виробництва
в розрізі калькуляційних статей витрат
(в динаміці за 1992, 1996, 1997 рр.)⁴

| Елементи витрат | Роки | | | | | | Зміна питомої ваги, %, у 1997 до | |
|---|--------------------------|----------------|--------------------------|----------------|--------------------------|----------------|----------------------------------|------|
| | 1992 | | 1996 | | 1997 | | 1994 | 1996 |
| | абсолютна сума, тис.крб. | питома вага, % | абсолютна сума, тис.крб. | питома вага, % | абсолютна сума, тис.грн. | питома вага, % | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1.Сировина і основні матеріали | 9088,0 | 4,7 | 341,5 | 7,0 | 298,9 | 6,2 | +1.5 | -0.8 |
| 2.Допоміжні матеріали | 18430,0 | 9,4 | 827,8 | 17,1 | 763,5 | 15,9 | +6.5 | -1.2 |
| 3.Паливо на технологічні цілі | 7886,0 | 4,1 | 477,6 | 9,9 | 348,9 | 7,3 | +3.2 | -2.6 |
| 4.Енергія на технологічні цілі | 6678,0 | 3,4 | 249,7 | 5,2 | 184,8 | 3,8 | +0.4 | -1.4 |
| 5.Заробітна плата виробничих робітників | 72115,0 | 37,1 | 1203,5 | 24,9 | 1307,5 | 27,2 | -9,9 | +2.3 |
| 6.Відрахування від зарплати | 38156,0 | 19,7 | 621,7 | 12,9 | 648,8 | 13,5 | -6.2 | +0.6 |

⁴ Розрахунки здійснено за даними АТ "Бережанський склозавод"

Продовження таблиці 1.4

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|--|----------|-------|--------|-------|--------|-------|------|------|
| 7.Витрати на утримання і експлуатацію обладнання | 17003,0 | 8,8 | 206,2 | 4,3 | 274,4 | 5.7 | -3.1 | +1.4 |
| 8.Загальновиробничі витрати | 10408,0 | 5,4 | 318,2 | 6,6 | 368.9 | 7.7 | +2.3 | +1.1 |
| 9.Загальногосподарські витрати | 13158,0 | 6,8 | 535,2 | 11,6 | 558,8 | 11.6 | +4.8 | - |
| Виробнича собівартість | 192946,0 | | 4781,4 | | 4754.5 | | | |
| 10.Комерційні витрати | 1228,0 | 0,6 | 49.7 | 1,0 | 53,4 | 1.1 | +0.5 | +0.1 |
| Повна собівартість | 194174,0 | 100,0 | 4831.1 | 100,0 | 4807.9 | 100.0 | | |

Донедавна проблема системного обліку витрат в поелементному розрізі не стояла так гостро, як зараз. Адже основна увага з метою контролю зі сторони держави звертається на весь обсяг витрат виробництва і обігу незалежно від того, відносяться витрати на випущену продукцію чи до незавершеного виробництва. Методика обліку і калькулювання собівартості передається на розгляд самого підприємства і тим самим перетворюється на внутрішньогосподарське рахівництво - управлінський облік. За цих умов виникає необхідність системного бухгалтерського обліку витрат виробництва за економічними елементами поряд із системним обліком витрат за калькуляційними статтями.

Актуальність проблеми формування витрат привернула увагу дослідників з розробки пропозицій, направлених на вдосконалення обліку витрат і формування собівартості продукції. В економічній літературі неодноразово вносились пропозиції щодо вдосконалення наявної класифікації витрат. Однак, не дивлячись на велику кількість розробок і пропозицій щодо вдосконалення класифікації і обліку витрат виробництва, в практику підприємств вони не впроваджуються і перш за все тому, що, більшість з них пов'язана із збільшенням і без того громіздкого обсягу облікових робіт, що виконуються переважно вручну. Внесені пропозиції не торкалися зміни загальних принципів складу собівартості і групування виробничих витрат.

У Положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції приведено класифікацію витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції (робіт, послуг) за декількома ознаками, що визначається діючим Планом рахунків. У ньому передбачається, зокрема, групування витрат за: місцем виникнення; видами продукції, робіт, послуг; видами витрат; способами перенесення вартості на продукцію; ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; календарними періодами. Ці ознаки класифікації витрат є важливими, побудовані виходячи з цілей макрообліку і потреб економічної статистики.

Разом з тим, у Положенні відсутні класифікації за технічним призначенням (основні, накладні), за однорідністю (одноеlementні та комплексні), за доцільністю (продуктивні, непродуктивні). Класифікація за вказаними ознаками має певне призначення (зокрема при плануванні і аналізі витрат) і особливо необхідна тепер.

У Положенні, на нашу думку, повинна бути приведена класифікація витрат, на основі якої здійснюється диференціація всіх виробничих витрат за певними ознаками у задалегідь прийнятій послідовності. Вона повинна будуватися також відповідно до міжнародних стандартів обліку. Слід мати на увазі, що як би не класифікувалися витрати, в будь-якій із багаточисленних класифікацій витрат виробництва, основоположним залишається поділ на постійні і змінні. Всі інші класифікаційні ознаки є хоч і важливими, але похідними. В контексті сказаного в умовах поглиблення ринкових відносин відповідно до вимог міжнародної практики бухгалтерського обліку важливим є поділ витрат на витрати, зумовлені виробництвом (виробничі) і витрати, зумовлені звітним періодом (місяцем), до якого вони відносяться (періодичні). При цьому до виробничих відносяться всі прямі витрати (що обліковуються безпосередньо на рах. 20) і загальновиробничі (що обліковуються на рах.24,25), а до періодичних - витрати на управління підприємством (загальногосподарські - рах.26) і збутові (комерційні витрати - рах.43).

При класифікації витрат доцільно виділити таку класифікаційну групу, як корисні та некорисні витрати. Тільки за умови оптимального використання виробничих потужностей постійні витрати повністю переносяться на собівартість продукту, що визначає їх як корисні.

Наявність некорисних витрат зумовлена тим, що через ряд об'єктивних і суб'єктивних причин має місце:

1) менш напружений - у порівнянні з оптимальним - річний план використання виробничих потужностей (напр. витрати через простої обладнання);

2) наявність резервних і надлишкових виробничих потужностей, що зумовлена недоліками матеріально-технічного постачання і труднощами збуту.

В даному випадку логічно виникає запитання: що служитиме джерелом покриття некорисних витрат? Якщо керівництво вирішить віднести їх на витрати основного виробництва і вони "розчиняться" в собівартості готової продукції, то збитки підприємства, таким чином, покриваються суспільством. Це стимулюватиме безгосподарність і протирічитиме вимогам сучасного виробництва. Тому в міжнародній практиці була розроблена методологія виключення некорисних витрат підприємства із суми всіх його витрат. Але в даному випадку, якщо в собівартість включити тільки корисні витрати, то вона знизиться, що в свою чергу викривлятиме результат. Це деякою мірою оправдано в умовах централізованого регламентованого ціноутворення, при якому ціна орієнтується не на потреби населення (попит), а на собівартість. Таке ціноутворення сприятиме виникненню дифіциту товарів. Єдиної думки серед економістів з цього приводу також немає.

Як альтернативу до даної класифікаційної групи можна привести: витрати, які можна, і витрати, яких не можна уникнути. При цьому всі витрати, яких можна уникнути, вважаються збитковими і, як правило, свідчать про безгосподарність.

Важливою є також класифікація витрат на відстрочені (дискретні) і невідстрочені (безперервні). Таке групування зумовлене тим, що в деяких випадках керівництво підприємства не має можливості чітко визначити, коли саме буде отримана віддача від понесених витрат (напр., витрати на проведення науково-дослідних робіт, експертизу, окремих видів ремонтів, витрати на рекламу тощо).

Для обґрунтованого контролю витрат необхідним є поділ за суб'єктами - особами, які працюють на підприємстві - на контрольовані і неконтрольовані.

У плануванні слід розрізняти короткострокові (пов'язані з досягненням найближчих (тактичних) цілей підприємства) і довгострокові (направлені на досягнення його стратегічних цілей) витрати.

Однак класифікацію витрат не можна обмежувати наведеними вище класифікаційними ознаками. Так, при підготовці рішень доцільним є поділ витрат на граничні і незначні (їх значимість визначається суб'єктивно тим або іншим представником адміністрації); витрати, які можна допустити в період сприятливої кон'юнктури, і витрати, недопустимі ні за яких обставин тощо.

Особливий інтерес представляє впорядкування калькуляційного групування витрат пов'язаних з утриманням і експлуатацією виробничого обладнання з метою підвищення точності їх віднесення на собівартість окремих видів продукції.

Слід зазначити, що в сучасних умовах господарювання для покращення організації обліку, контролю і розподілу витрат на утримання і експлуатацію обладнання немає необхідності в здійсненні великомасштабного розмежування витрат. З цієї точки зору відсутні передумови і для приєднання до них більш загальних по відношенню до виготовлюваної продукції витрат, не пов'язаних з безпосередньою обробкою предметів праці. Тому, з нашої точки зору, робота по вдосконаленню обліку витрат, що відображаються в статті "Витрати на утримання і експлуатацію устаткування", повинна проводитись в іншому напрямку, а саме: підвищення однорідності групування даних витрат за цільовим призначенням. Наприклад, щодо підприємств скляної промисловості у складі витрат на утримання і експлуатацію обладнання повинні бути сконцентровані витрати, зумовлені

використанням предметів праці безпосередньо зайнятих на технологічних операціях по виготовленню продукції в цехах підприємства.

Завдяки цьому стане можливим облікувати ці витрати по конкретних виконавцях в особі госпрозрахункових бригад і тим самим підвищити їх зацікавленість в ефективності використання виробничого обладнання. Крім того це дасть змогу обмежити номенклатуру виробів для умовного віднесення витрат на утримання і експлуатацію обладнання, а також застосовувати більш обґрунтовану базу їх розподілу.

Велика частина витрат, що обліковуються в собівартості продукції, пов'язана з витратами на заробітну плату і є частиною заново створеної вартості. Слід зазначити, що предмети праці на підприємствах скляної промисловості піддаються багаторазовим переділам, робота тарифікується за ставками з гарячими і шкідливими умовами праці, де зайняті високооплачувані робітники.

Вивчення структури фонду заробітної плати показує, що останнім часом частка відрядної заробітної плати неухильно знижується. Зменшується також і частка доплат. Водночас збільшується доля премій та різних виплат стимулюючого характеру. Значними у фонді оплати праці є виплати компенсаційного характеру, які відносяться на собівартість продукції: через підвищення цін і індексацію доходів у межах передбачених законодавством норм тощо. У такому складі основну заробітну плату навряд чи слід вважати найбільш придатною базою для розподілу накладних витрат. Нині доплати мало пов'язані з оплатою за роботи по безпосередньому випуску конкретних видів продукції (в основному вони співвідносяться з виконанням нормованих завдань і іншими умовами). Тому доцільно при використанні способу розподілу накладних витрат пропорційно до суми основної заробітної плати робітників виробничої сфери всі можливі доплати і виплати виділити в галузевих номенклатурах статей у тому числі із статті "Основна заробітна плата". Це дасть змогу створити більш обґрунтовану "очищену" базу для

розподілу накладних витрат. Сказане однаковою мірою відноситься і до заробітної заробітної плати робітників виробничої сфери, що оплачується погодинно, та інженерно-технічних працівників, безпосередньо пов'язаних з виготовленням продукції.

Зауважимо, що відбуваються також зміни у структурі витрат організаційної сфери діяльності. Перехід на ринкову економіку підприємств різних форм власності висуває вимогу максимального скорочення витрат організаційного характеру (загальновиробничих і загальногосподарських витрат). Оскільки величина вказаних витрат є постійною і не залежить від зміни обсягу виробництва, її, на нашу думку, слід включати в собівартість продукції в межах затверджених кошторисом, а відхилення від кошторисів (нормативів) відносити на результати фінансової діяльності. Застосування наведеного варіанту доцільне ще й з тих міркувань, що, з одного боку, нині у державі поширена неефективна управлінська праця, а з другого боку, рівень отримання, обробки і видачі вихідної інформації для потреб управління знаходиться на низькому рівні.

1.2. Методологічні аспекти обліку витрат виробництва

Ринкова орієнтація економіки України потребує інтенсивної роботи з удосконалення управління собівартістю. Проте з багатьох питань обліку витрат виробництва, і зокрема з класифікації методів обліку й калькулювання, на основі яких обліковується собівартість, єдиної думки не досягнуто, не розроблено загальновизнаної, науково обґрунтованої класифікації методів. Це призвело до того, що названі методи групуються по-різному.

Нормативними документами, зокрема Положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у про-

мисловості від 26 квітня 1996 року №473 [5] не проводиться різниці між методами обліку витрат і калькулювання собівартості, хоч вона суттєва.

Прихильники розмежування методів обліку витрат і методів калькулювання, а отже, поділу виробничого обліку на два хоч і взаємопов'язаних, але все-таки відокремлених етапи - облік витрат виробництва і калькулювання - обґрунтовують свою позицію виходячи з двоїстого характеру процесу виробництва. Так, В.В.Сопко, В.М.Пархоменко наголошують: "Оскільки процес виробництва як сукупність і об'єкт обліку виступає у своїй двоїстості: з одного боку - як процес використання речовини та сил природи; з другого - як процес виготовлення (створення) нового продукту праці..., то вони повинні підлягати самостійному обліку... Як самостійні об'єкти обліку і процес споживання (використання) ресурсів і процес виготовлення (створення) нового продукту праці протистоять один одному як сукупності. Водночас між цими об'єктами є діалектичний взаємозв'язок та взаємозумовленість, які одночасно характеризують їх як єдність" [88,С.99,101].

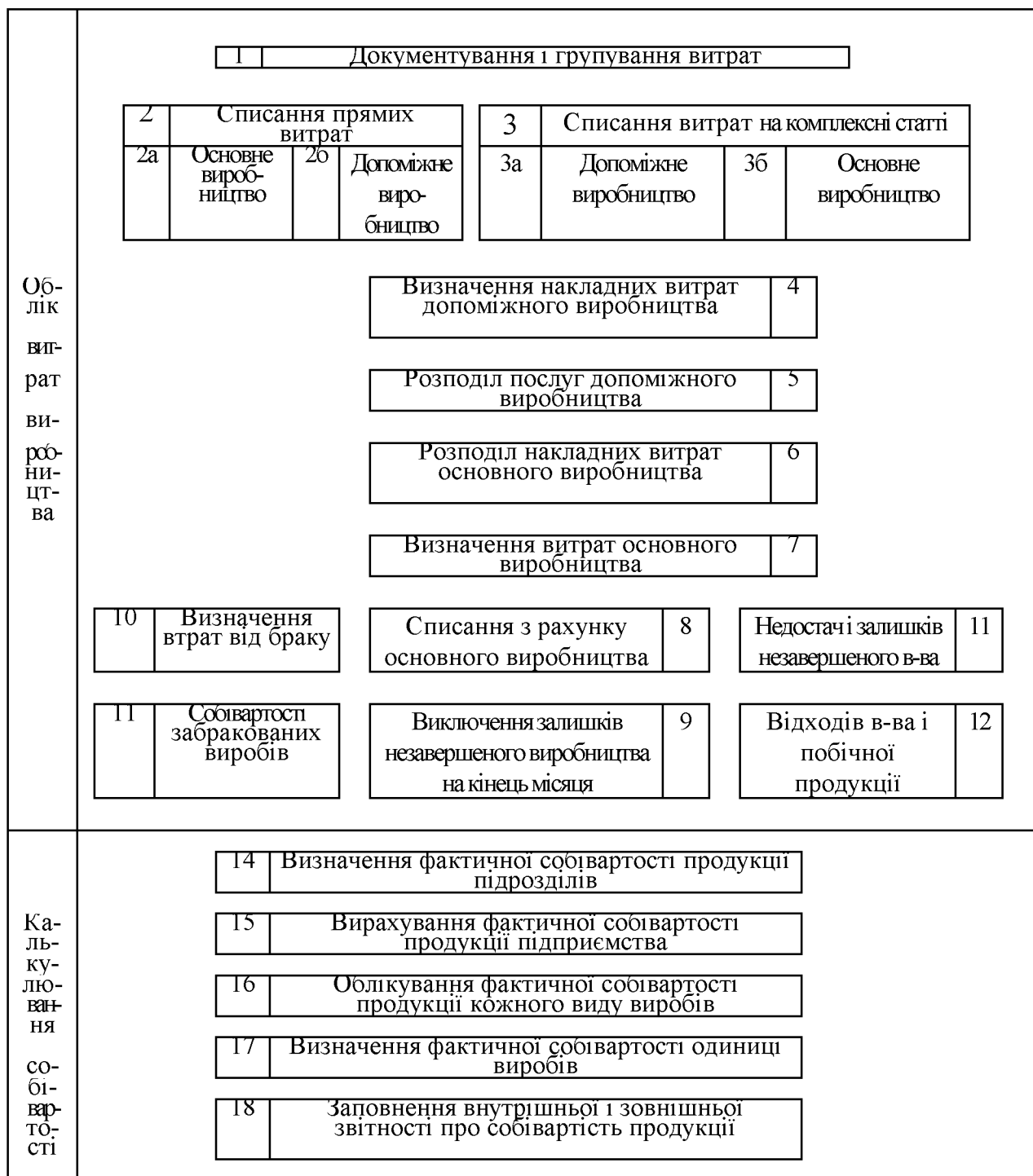
Цікаву позицію займає В.Ф.Палій, який підкреслює, що облік і калькулювання собівартості продукції складають два послідовних, взаємопов'язаних і взаємозумовлених етапи виробничого обліку. В той же час, на його думку, і ми повністю підтримуємо її, "взаємозв'язок і взаємозумовленість обліку затрат і калькулювання ще не дає підстав розглядати їх як однорідний, єдиний об'єкт, який підлягає вивченню однаковими методами" [70,С.75].

На користь цієї концепції свідчить і той факт, що згідно з діючою методологією обліку як витрати виробництва, так і собівартість обліковуються на одних і тих самих калькуляційних рахунках бухгалтерського обліку. При цьому витрати відображаються по дебету, а собівартість - по кредиту рахунку, тобто відокремлено.

Практика свідчить, що деякі комплексні накладні витрати розподіляються нерідко цілком однаково, незалежно від застосовуваного методу калькуляції собівартості продукції. З цього випливає, що в поняття "метод калькуляції собівартості" методи розподілу накладних витрат не входять. Тому, на нашу думку, логічно вести мову не про методи обліку витрат і методи калькулювання собівартості продукції, а про бухгалтерський облік витрат виробництва (включаючи методику розподілу накладних витрат) і методах калькулювання собівартості.

Саме такий підхід з цього питання найбільшою мірою відповідає економічній суті планування і обліку виробничих витрат. Причому облік виробничих витрат розглядається в прямій залежності від калькулювання собівартості продукції і виконує підпорядковану роль, а калькулювання відіграє основну роль і має самостійне значення. Схематично цей зв'язок і послідовність етапів калькулювання виробничих витрат зображено на рис.1.1. "Практика переконує, - наголошує М.Щирба,- що метою обліку виробничих витрат, як правило, є отримання систематизованих даних про собівартість продукції" [106,С.22]. Саме з таких міркувань виходять зарубіжні економісти при організації калькуляційних підрахунків. Залежність процесу обліку витрат від калькулювання собівартості продукції в економічній діяльності західноєвропейських підприємств схематично показано на рис.1.2.

З нашої точки зору, відокремлення методів обліку витрат від методів калькулювання, що забезпечують загальну планомірну систему облікового процесу, впливає як з економічної сутності планування та обліку виробничих витрат, так і з практичної потреби в цілому. А наявність безпосереднього взаємозв'язку і взаємозалежності між ними забезпечує можливість віднесення витрат, які непрямо розподіляються на об'єкти обліку і об'єкти калькуляції. Адже рівень достовірності будь-якого калькуляційного розрахунку собівартості одиниці продукції безпосередньо залежить від до-

Рис. 1.1. Зв'язок етапів процесу виробничого обліку⁵

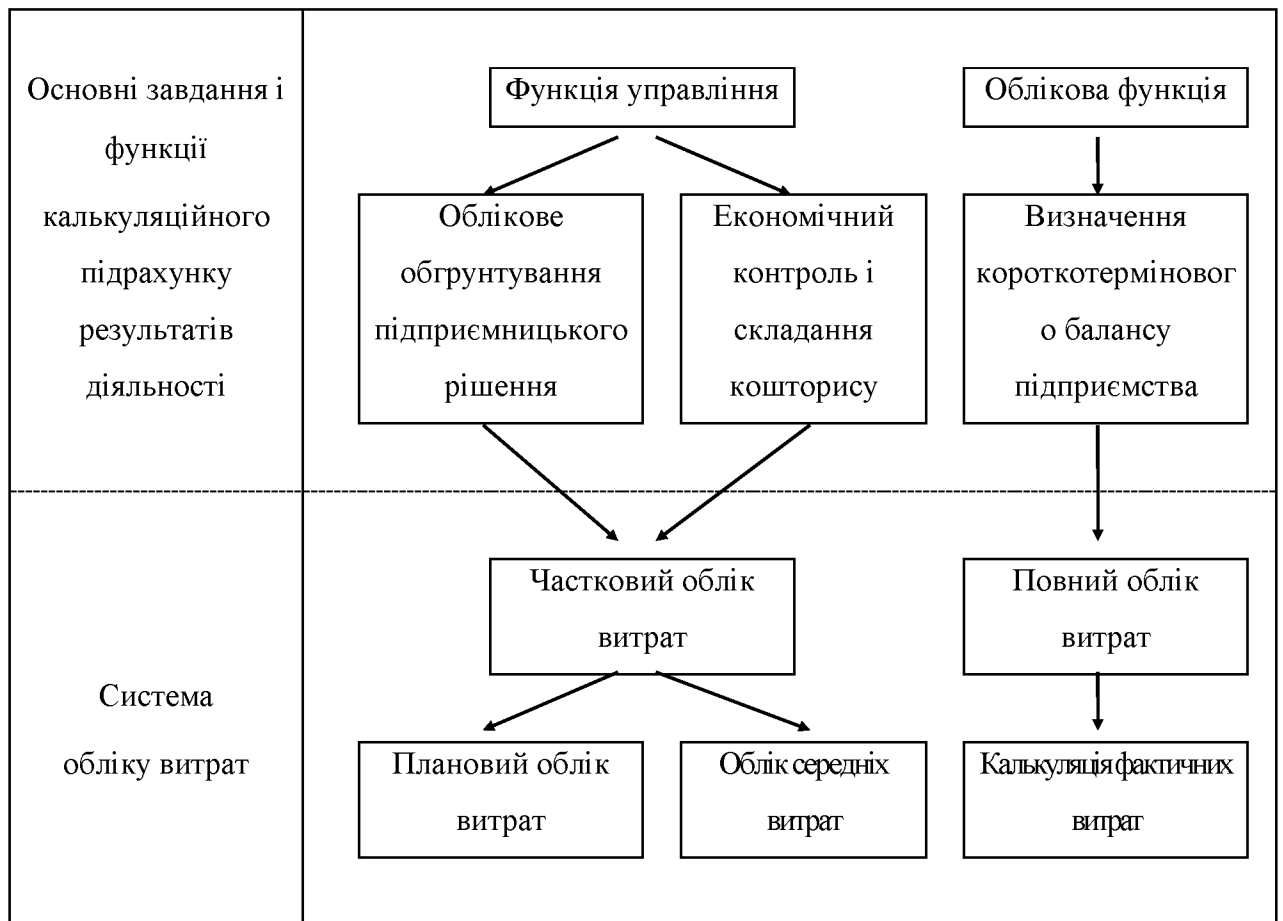


Рис.1.2. Система обліку витрат у вершині альтернативних завдань і функцій калькуляційного підрахунку результатів діяльності.

Джерело: [148, С.554]

стовірності обліку витрат окремого його носія. Організація такого носія, в свою чергу, пов'язана з організацією технологічного процесу і, як результат, із порядком калькулювання собівартості продукції. При цьому техніка калькулювання собівартості продукції, що визначається як відношення виявлених витрат на кількість виготовленої продукції, є загальною для більшості застосовуваних сьогодні методів обліку витрат виробництва.

Тісний зв'язок етапів процесу обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції зумовлює їхню взаємозалежність і вплив. Ця залежність проявляється в тому, що, виходячи з характеру виробництва,

⁵ Залежно від умов виробництва може змінюватися послідовність операцій калькулювання собівартості

організаційної структури підприємства й номенклатури виготовлюваної продукції, найраціональніший вибір об'єктів обліку виробничих витрат здійснюється в поєднанні з вибором об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць. Це дає змогу при виготовленні одного виробу відносити на його собівартість усі витрати прямим шляхом, а при виготовленні кількох виробів - тільки ту частину витрат, яка безпосередньо пов'язана з виробництвом певних виробів, а решту розподіляти тим чи іншим умовним способом.

З цього приводу слід зазначити, що аналітичний облік витрат виробництва залежить від об'єктів обліку й калькулювання, під якими слід розуміти реальні витрати виробництва, що виникають у процесі кругообігу засобів і які залежно від мети групуються за різними ознаками. Якщо в практиці обліку витрат порушується цей принцип, то це свідчить або про неправильну організацію аналітичного обліку, або про неможливість його правильної постановки через слабку механізацію і автоматизацію облікових робіт. Наприклад, облік за групами виробів замість обліку за виробами або облік у цілому по виробництву замість обліку по цехах, фазах, переділах. Тому в таких випадках треба шукати шляхи вдосконалення аналітичного обліку витрат для того, щоб його дані служили надійною базою для калькулювання собівартості продукції.

Практика роботи підприємств скляної промисловості свідчить, що вони для спрощення обліку і зменшення трудомісткості обліково-обчислювальних робіт здебільшого ведуть знеособлений облік за групами виробів там, де можна здійснювати аналітичний облік за виробами, або об'єднують в одну групу вироби різні за конструкцією, технологією виробництва тощо. Це призводить до "котлового" способу обліку витрат виробництва та знеособленого калькулювання собівартості готових продуктів. А тому важливе значення для управління витратами та підрахунку собівартості продукції має чітке визначення об'єктів обліку витрат на стадії використання ресурсів і

об'єктів калькулювання собівартості продукції та встановлення правильного співвідношення між ними.

На підприємствах, що спеціалізуються на виробництві сортової посуду та художнього скла, облік витрат здійснюється за такими переділами: приготування шихти, варіння скломаси, виготовлення виробів, обробка виробів. Кожний переділ - носій певної сукупності витрат, пов'язаних із виробництвом склопродукції, її обробкою тощо. Тому, під об'єктом обліку витрат у цій галузі слід розуміти сукупність матеріальних, трудових і грошових ресурсів на виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг за місцем виникнення витрат, тобто в розрізі переділів, цехів, дільниць, операцій, печей.

Удосконалення й розвиток економічних методів управління виробництвом, поява ринкових відносин в економіці викликає необхідність поєднання бухгалтерського обліку з обліком оперативним, що дасть можливість попереджувати негативні явища у виробництві до їхнього виникнення. А тому, облікувати і контролювати витрати виробництва доцільно там, де відбувається сам процес виробництва або його обслуговування. Потрібно виділити такі об'єкти обліку, як місце виникнення витрат і центри відповідальності. На практиці це означає науково обгрунтований вибір об'єктів обліку витрат по кожному конкретному виробництву і достовірне віднесення на нього виробничих витрат. Слід зауважити, що ці поняття давно закріпилися в економічній літературі, але тлумачать їх неоднозначно.

У вітчизняній економічній літературі під місцем виникнення витрат розуміють структурні підрозділи підприємства, в яких відбувається використання виробничих ресурсів (цехи, дільниці, бригади, робочі місця тощо). Аналіз практики роботи підприємств скляної промисловості свідчить, що побудова обліку витрат виробництва у виробничих підрозділах, де

аналітичний облік ведеться за елементами витрат і статтями собівартості - його найслабша ланка. Щодо цього економісти майже єдині в поглядах.

Велика дискусія розгорілася в економічній пресі з приводу виділення об'єктів обліку - центрів відповідальності, під якими в більшості випадків розуміють персональне закріплення відповідальності за здійснені витрати. Висловлюються також міркування щодо необхідності "виділити основні і допоміжні центри відповідальності". Мають на увазі виробничі підрозділи (контроль забезпечується в місцях виникнення витрат) і адміністративні управлінські підрозділи, які впливають на утворення витрат у кількох місцях їхнього виникнення" [11, С.25].

В обліку західних держав із розвитком ринкової економіки після введення центрів відповідальності як об'єктів бухгалтерського обліку було розв'язано проблему оцінки виробів, що виготовляються одними підрозділами підприємства і передаються іншим. При цьому центри відповідальності поділяються за кошторисами витрат і за доходами організаційно-технологічних дільниць. За першими, відповідальна особа зобов'язана вкластися в кошторис витрат, тобто головне завдання - не допустити перевитрат понад встановлений кошторис. Але такий підхід не дає змоги визначити вплив факторів на величину відхилень від кошторисної собівартості, оскільки перевитрати по одних статтях перекриваються економією по інших. В результаті послаблюється контроль за витратами виробництва.

Зважаючи на це, деякі держави відмовились від такого центру відповідальності й замінили його центром, що формується за доходами організаційно-технологічних дільниць, який базується на принципах встановлення трансфертних цін, що сплачуються однією організаційно-технологічною дільницею іншій за отримані вироби чи послуги. На нашу думку, в умовах недовантаження виробництва доцільно визначати трансфертні ціни за методом змінних витрат, що дає можливість виділити

нижню межу ціни. При цьому постійні витрати погашаються маржинальним прибутком (маржею).

Цей метод має ряд переваг і, на наш погляд, може бути прийнятим до застосування на вітчизняних підприємствах. По-перше, він стимулює зниження змінних витрат, що, у свою чергу, дасть змогу знизити трансфертну ціну. Якщо трансфертна ціна буде нижчою за ринкову, то надлишок, отримуваний центром відповідальності понад змінні витрати, покриє частину або всі постійні витрати і дасть можливість отримати прибуток. По-друге, він зумовлює облік умов збуту за різними цінами різного обсягу продаж шляхом розрахунку сумарної величини маржинального прибутку і розмір передбачуваного прибутку (маржа за мінусом постійних витрат). Тим самим з'являється можливість визначити найвигідніший для фірми в цілому і її центрів відповідальності рівень цін і обсягів продаж за цими цінами.

Таким чином, організація обліку за центрами відповідальності, що формуються за доходами на основі трансфертних цін, дає змогу:

- 1) контролювати змінні витрати;
- 2) підвищити зацікавленість центрів відповідальності у збільшенні доходів;
- 3) розраховуватися підрозділам між собою за цінами, що використовуються в умовах ринкової економіки.

Дослідження свідчать, що метою обліку виробничих витрат, як правило, є отримання систематизованих даних про собівартість продукції. Такі дані можна одержати лише, правильно визначивши об'єкти калькулювання собівартості продукції.

Під об'єктами калькулювання собівартості склопродукції, на нашу думку слід розуміти вид продукції, вид скла (кольорове, безколірне просте, накладне, кришталеве), групи однорідної продукції, яка включає вироби, подібні за конструкцією, технологією, що мають однакове призначення,

вихідну сировинну базу і відрізняються тільки сортами, артикулами, рисунками тощо.

Нині у фахівців немає єдиної думки з питання, як поліпшити систему обліку витрат і калькулювання собівартості продукції - укрупненням чи деталізацією об'єктів. Певно, однозначно на це запитання відповісти не можна. Його вирішення залежить від можливостей організації окремих виробництв, умов перебігу технологічного процесу, характеру виготовленої продукції, її асортименту і інших причин.

На практиці помітна певна тенденція до укрупнення (зменшення кількості) об'єктів калькулювання. Проте питання полягає не в самому факті укрупнення, а в тому, щоб кількість об'єктів калькулювання зменшувалась економічно обгрунтовано.

Важливо мати на увазі, що необгрунтоване зменшення кількості об'єктів обліку витрат, зокрема об'єднання в одну калькуляційну групу різних за конструкцією і технологією виробів, як правило, породжує умовні способи розмежування виробничих витрат за видами продукції, що в багатьох випадках погіршує якісну сторону облікового процесу, не зменшуючи за рахунок цього його трудомісткості. Це, в свою чергу, призводить до появи хибних методів калькулювання, які не відповідають своєму призначенню.

Економічно обгрутованим укрупненням об'єктів вважається таке, коли в групі включаються тільки вироби, деталі чи вузли, "подібні за технологією, конструкторськими особливостями обладнання, з відносно рівномірною питомою вагою використаних матеріалів, напівфабрикатів, витрат праці та оптових цін" [38,С.29].

Звідси виникає питання регламентації об'єднання ряду виробів в одну калькуляційну групу. Цікаву, як на нашу думку, ідею з цього приводу висловлюють спеціалісти з Польщі, де встановлено, що за калькуляційний об'єкт може бути прийнятий характерний для даної групи виріб, який має: 1)

типові для всієї групи виробів конструкторські та рецептурні якості, технологію виробництва та використаних матеріалів; 2) не менше 20% загальної вартості випуску всіх виробів групи (за оптовими цінами підприємства); 3) рентабельність та трудомісткість цього продукту близьку до середнього рівня рентабельності та трудомісткості всієї групи виробів [131, С.45].

Практика свідчить, що загальна кількість об'єктів обліку витрат на кожному підприємстві визначається кількістю застосовуваних класифікаційних ознак і теоретично може бути великою. Ці витрати (об'єкти) вивчаються і обліковуються за допомогою притаманних їм специфічних методів. Методи, в свою чергу, повинні забезпечити суцільне, безперервне, взаємопов'язане відображення й узагальнення у грошовому виразі відповідних об'єктів обліку.

У розв'язанні проблеми об'єктів калькулювання собівартості продукції можна виділити два напрямки: вивчення зв'язків об'єктів калькулювання з об'єктами обліку витрат виробництв і зв'язків об'єктів калькулювання з калькуляційними одиницями.

Необхідний взаємозв'язок об'єктів обліку витрат виробництва з об'єктами калькулювання собівартості продукції забезпечується прямим і тісним зв'язком об'єктів обліку витрат із процесом формування виробничих витрат, внаслідок чого вони безпосередньо впливають на вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції щодо конкретних умов діючого технологічного процесу, а також щодо рівня його організації.

Слід зазначити, що проблема зв'язків об'єктів калькулювання собівартості продукції з калькуляційними одиницями широко дискутується у зарубіжній та вітчизняній літературі. За калькуляційну одиницю береться одиниця вимірювання, в якій виражається обсяг калькульованого об'єкта. Можна сказати, що об'єкт калькулювання виражає весь обсяг певних виробів чи різноманітних їх сукупностей, а калькуляційна одиниця - лише частину

продукції, що відповідає вибраному для калькулювання собівартості вимірнику.

Зауважимо, що відносна самостійність і економічна значимість калькуляційної одиниці впливає із поставлених до неї вимог. Калькуляційна одиниця повинна показувати кількісну сторону певної споживної вартості; бути економічно однорідною, тобто прийнятною для всіх підприємств, що випускають певний вид продукції; бути стійкою в часі та, по можливості, відповідати одиницям ціноутворення.

Ототожнення об'єкта калькулювання з калькуляційною одиницею призводить до того, що не прослідковується різниця в калькулюванні собівартості виду та одиниці продукції. З нашої точки зору, калькуляційна одиниця є об'єктом калькулювання лише в одиничному виробництві. У масовому багатоасортиментному виробництві обчислюється собівартість усього випуску продукції, собівартості виду однорідної групи продукції (напр., 1000 шт.) скловиробів, що береться за калькуляційну одиницю.

З формуванням в Україні ринкової економіки заслуговує уваги питання про те, що має бути взято за одиницю калькулювання: одиниця продукції певної споживної вартості з врахуванням її корисності чи тільки фізична одиниця продукції. З нашої точки зору, об'єкт калькулювання повинен виражати не тільки кількісні параметри продукції, а й її якісні характеристики. Тому при виборі калькуляційної одиниці необхідно мати в полі зору передусім такі критерії, як характер продукції, її номенклатуру, організацію технологічного процесу, тип виробництва, систему планування та обліку. Взаємозв'язок об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання собівартості продукції та калькуляційних одиниць за місцями виникнення на підприємствах скляної промисловості наведено на рис.1.3.

Дослідження показують, що є багато різних варіантів класифікації методів, помітні істотні відмінності в термінології та обґрунтуванні меж

| Місце виникнення витрат | Об'єкти обліку витрат | Об'єкти калькулювання | Калькуляційні одиниці |
|-------------------------|--|-----------------------|-----------------------|
| Приготування шихти | Витрати матеріальних, трудових, грошових ресурсів на приготування шихти у відповідності з рецептурою | Шихта | 1 т шихти |
| Варка скломаси | Витрати матеріальних, трудових, грошових ресурсів на варіння скломаси | Скломаса | 1 т скломаси |
| Виготовлення виробів | Витрати матеріальних, трудових, грошових ресурсів на виготовлення виробів | Вироби за артикулом | 1 тис. штук |
| Обробка виробів | Витрати матеріальних, трудових, грошових ресурсів на обробку виробів | Вироби за артикулом | 1 тис. штук |

Рис.1.3. Взаємозв'язок об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання собівартості продукції і калькуляційних одиниць за місцями виникнення витрат

застосування одного і того ж методу. Різноманітність типів виробництв і видів виготовлюваної продукції, відмінності в організації і технології виробництва, здавалось би, повинні призводити до збільшення числа методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Але такий підхід не можна визнати правильним. Навпаки, кількість методів обліку витрат і методів калькулювання порівняно невелика, оскільки маємо спільні моменти як в технології, так і в організації виробництва на підприємствах різних галузей промисловості.

Як наголошують Б.Нідлз, Х.Андерсон, Д.Колдуелл: "Діючі методи обліку можуть суттєво відрізнятися, але всі вони ґрунтуються на одному з двох основних і традиційних підходів до систем обліку витрат - розрахунку собівартості виконаного замовлення і розрахунку собівартості при серійному

виробництві. Даліше їх адаптують до умов певного виробництва, компанії. Мета обох методів одна - отримати інформацію про собівартість одиниці продукції для ціноутворення, контролю витрат, оцінки матеріальних цінностей і скласти звіт про прибутки і збитки" [60, С.443].

Не випадково це дає підставу зарубіжним економістам вважати, що існує два основних методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції - система обліку за замовленнями (Job order cost system) та система обліку за процесами (Process cost system). Слід зауважити, що системи обліку витрат за замовленнями і процесами майже повністю відповідають методам обліку витрат за замовленнями і попередільному. Однак системи обліку витрат виробництва, які застосовуються на промислових фірмах США, за своїми функціями набагато ширші, ніж методи обліку виробничих витрат у вітчизняній практиці, оскільки ці системи поряд з обліком витрат та калькулюванням собівартості одиниці продукції включають ще контрольну та аналітичну функції за статтями витрат виробництва.

Залежно від сутності та типу виробництва, рівня його організації та характеру виготовлюваної продукції всі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна поділити на дві основні групи: методи неперіодичного калькулювання і методи періодичного калькулювання. Одним із найбільш поширених типових методів неперіодичного калькулювання є позамовний метод. До методів періодичного калькулювання відносять попередільний, простий та нормативний.

У скляній промисловості, яка виділяється великою різноманітністю виробництв, де вихідна сировина чи матеріали, перетворюючись у готову продукцію, проходять у процесі обробки ряд послідовних переділів, переваги надаються попередільному методу. Облік витрат за попередільним методом здійснюється в розрізі виробничих переділів, причому собівартість одиниці продукції (при напівфабрикатному варіанті) визначається як відношення загальної суми витрат до кількості виготовленої продукції.

В окремих виробництвах, де застосовується попередільний метод, немає чітких меж між технологічними переділами, тому у вітчизняній економічній літературі розглядаються в доповнення до попередільного методу нові методи, наприклад, поопераційний, пофазний, попроцесний. Але, як справедливо вказує В.Ф.Палій, за всіма цими методами стоїть один і той самий метод [70,С.226].

Разом з тим не слід забувати про той позитивний досвід обліку і контролю витрат, який нагромаджений за багато десятиліть на наших промислових підприємствах. Слід нагадати про такі методи, як щоденний і щодекадний облік собівартості продукції і контролю за нею. На нашу думку, ці методи заслуговують більшої уваги і досвід ведення такого обліку необхідно вивчити, узагальнити і поширити на ті підприємства, які мають достатньо умов для їх впровадження.

Останнім часом вченими висувались пропозиції, спрямовані на згортання обліку і відмову від обліку витрат за окремими видами випущеної продукції. Окремі автори дотримувались думки, що "управління зниженням собівартості і облік відхилень слід вести не за видами, а за місцями виникнення витрат, тобто безособово" [70;103].

Інші економісти вважають, що необхідно вести аналітичний облік не за виробами, а за групами виробів. При цьому "котловий", безособовий облік витрат виробництва по підприємству в цілому автори перейменували в інвентар-індексний метод обліку і калькулювання собівартості продукції і вважають його повністю прийнятним, якщо вести контроль за відхиленнями в процесі виробництва [20].

Всі ці твердження, на нашу думку, а також ігнорування подетального методу, є недостатньо обґрунтованими; вони суперечать духу і вимогам економічних реформ. Відмова від подетального методу означає не що інше, як відмову від обліку витрат виробництва в розрізі окремих видів випущеної продукції, тобто відмову від обліку витрат за прямою ознакою і перехід до їх

розподілу пропорційно до тієї чи іншої умовної бази розподілу. Відмова від методу обліку за виробами (подетального), якими б обмовками він не супроводжувався, неминуче веде до згортання обліку і здійснення безособового обліку витрат виробництва по підприємству в цілому. А спеціалізація виробництва, як відомо, веде не до розширення номенклатури виробів, що випускаються, а до її скорочення, а, отже, створюються сприятливі умови для здійснення обліку витрат виробництва по кожному виду продукції.

1.3. Аналіз і оцінка систем обліку виробничих витрат

Процеси інтеграції світової економіки вимагають узгодження всієї сукупності елементів вітчизняної та світової господарських систем, у тому числі і бухгалтерського обліку. Тому перед вітчизняними вченими постає завдання враховуючи особливості національного обліку максимально наблизити його структуру і зміст до світових стандартів. Це сприятиме створенню єдиного внутрішнього ринку об'єднаної Європи, взаємопроникненню і взаємодоповненню структур економік всіх інтегруючих країн.

Зауважимо, що через значне запізнення традиційний розрахунок витрат виступає пасивним елементом системи управління. Тому потрібно в доповнення до наявного обліку створити настільки ж глибоко розроблену оперативну, аналітичну та гнучку систему внутрішнього обліку, зорієнтованого на прийняття управлінських рішень як в даний час, так і на майбутнє.

Слід зазначити, що в різних національних облікових системах цю систему залежно від принципів побудови та поставлених перед нею завдань називають по-різному: в англо-американській - управлінським (management accounting), у французькій системі - експлуатаційним або аналітичним

(Gestion et Holding), у німецькій - виробничим (Betriebsabrechnung). Іноді його ще називають контролінгом від німецького *das Controlling*, який німці запозичили від англійського *to control*, що буквально означає управляти, регулювати.

"Управлінський облік, - за словами В.Швеця, - є принципово новим як за структурою, так і за призначенням, а тому він потребує особливої уваги та суттєвого удосконалення" [104,С.2].

Розглянемо, який зміст вкладають у поняття "управлінський облік" вітчизняні та зарубіжні економісти.

Характеризуючи управлінський облік Н.Г.Чумаченко пише, що на відміну від обліку витрат, в управлінському обліку переваги надаються складанню попередніх кошторисів витрат, оперативному виявленню відхилень від кошторисів, систематичному аналізу витрат виробництва і варіантів управлінських рішень на основі оцінки їх собівартості [102,С.4]. На думку С.С.Сатубалдіна, управлінський облік має справу з класифікацією витрат, записом, нагромадженням собівартості по видах виробів і витрат, за центрами відповідальності або центрами прибутку, складанням кошторисів і звітності про витрати та їх аналізом, підготовкою інформації керівництву для прийняття оптимальних рішень [79,С.7].

Угорський економіст М.Борда-Рабоцкі наголошує, що термін "*management accounting*", що застосовується в країнах ринкової економіки, об'єднує знання про облік, поставлений на службу управління. Хоч "*management accounting*" перекладається як "управлінський облік", його слід розуміти не тільки як облік, але й як обробка облікових даних і системний аналіз. Вчений вважає, що важливу частину управлінського обліку складають стандарт-кост, директ кост і аналіз наступної залежності: виручка-витрати-прибуток [117,С.518].

Дж.Грей і Д.Рікетс вважають, що "подання керівництву інформації про витрати з метою створити базу для прийняття рішень є функцією тієї

частини бухгалтерського обліку, яка називається управлінським обліком, іноді обліком для управління [120,С.3]. А безпосередньо обліком витрат вони вважають нагромадження інформації про витрати для звітів і балансів (наприклад, для оцінки незавершеного виробництва). Вчені Ш.Моріарті і С.Аллен, підкреслюючи зростаючу роль управлінського обліку, вказують, що він у даний час "несе відповідальність" навіть за стан детальних фінансових планів майбутніх господарських операцій. Вони стверджують також, що управлінський облік сприяє вимірюванню ефективності цих операцій, впровадженню "ноу-хау", виявленню різних проблем і вибору шляхів їх розв'язання [127,С.8].

Деякі автори визначають управлінський облік як облік витрат виробництва і калькуляцію собівартості продукції [13,С.9-10; 115,С.230], обліком витрат за видами діяльності [104,С.2] з акцентом на прийняття управлінських рішень. Мотивують вони це тим, що управлінський облік свій початок бере в калькуляційній бухгалтерії. Його виникнення пов'язане з тим переломним моментом у розвитку обліку, коли на підприємствах за центрами відповідальності почали планувати не тільки витрати, але й доходи, а пізніше поширили планування за центрами відповідальності на всю діяльність підприємства [115,С.230].

На нашу думку, управлінський облік ні в якому разі не можна зводити до обліку витрат. Останній слід розглядати як складову частину (підсистему) системи управлінського обліку. Управлінський облік розв'язує задачі, які, як правило, не охоплюються обліком витрат. Він має справу з даними про витрати, необхідними для розв'язання або вивчення будь-якої проблеми, а облік витрат зосереджується на даних про витрати. Так, при визначенні ціни на продукцію роль обліку витрат полягає у передачі даних, пов'язаних із собівартістю продукції, а управлінський облік розглядає це питання всебічно: ціни конкурентів, вплив передбачуваної ціни на вироби-замінники і на долю продукції підприємства на ринку. Таким чином, управлінський

облік охоплює облік за центрами відповідальності оцінку виконання та її показники, рішення про оптимальний асортимент продукції тощо. Як бачимо, управлінський облік "ширший", ніж облік витрат.

"Управлінський облік, - як пишуть Б.Нідлз, Х.Андерсон, Д.Колдвелл, - розширює фінансовий облік і застосовується перш за все при внутрішніх операціях фірми. Його мета - забезпечити інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення конкретних виробничих цілей" [60,С.424].

Нині отримує поширення інше, більш ширше розуміння, згідно з яким управлінський облік - це облік витрат і доходів, облік ефективності господарської діяльності взагалі і капіталовкладень зокрема. У зарубіжній практиці його широко використовують при прогнозуванні цін на продукцію і послуги, для визначення нижніх допустимих меж цін і тарифів, розрахунку очікуваних прибутків, податкових платежів і створюваних резервів.

Якщо говорити про управлінський облік як про наукову дисципліну, то необхідно поставити питання про предмет, об'єкти і методи. Аналізуючи західну економічну літературу з цих питань можна сказати, що не завжди автори висвітлюють управлінський облік в такому ракурсі. Однак однозначно предметом даної дисципліни вважається інформація, як особливий ресурс, і зокрема інформація про витрати і результати діяльності суб'єкта господарської діяльності, окремих підрозділів чи будь-яких сторін діяльності фірми. У системі управлінського обліку обов'язково виділяють такі об'єкти обліку як центри відповідальності. Під центрами відповідальності розуміють структурний елемент підприємства, у межах якого менеджер несе відповідальність за доцільність понесених витрат. Для управління процесом оптимізації результатів діяльності управлінський облік використовує методи різних дисциплін: обліку, аналізу, контролю, оперативного та стратегічного планування, управління, економіки підприємств, математичних методів тощо. Це пов'язано з новими підходами

до систем управління, що ґрунтуються на широкому комплексі наукових дисциплін.

Інформація управлінського обліку, як правило, є комерційною таємницею підприємства. Вона не підлягає публікації і носить конфіденційний характер. Адміністрація підприємства самостійно встановлює зміст, строки та періодичність подання внутрішньої звітності. Ця облікова система практично не регламентується західним законодавством. Міжнародні стандарти в галузі бухгалтерського обліку розробляються тільки для зовнішньої звітності.

Отже, за певних умов можна сказати, що на кожному західному підприємстві (фірмі) існує своя система управлінського обліку. Ця обставина, а також відсутність опублікованих джерел даних затруднює вивчення та узагальнення систем управлінського обліку. Загальну схему управлінського обліку наведено на рис. 1.4.

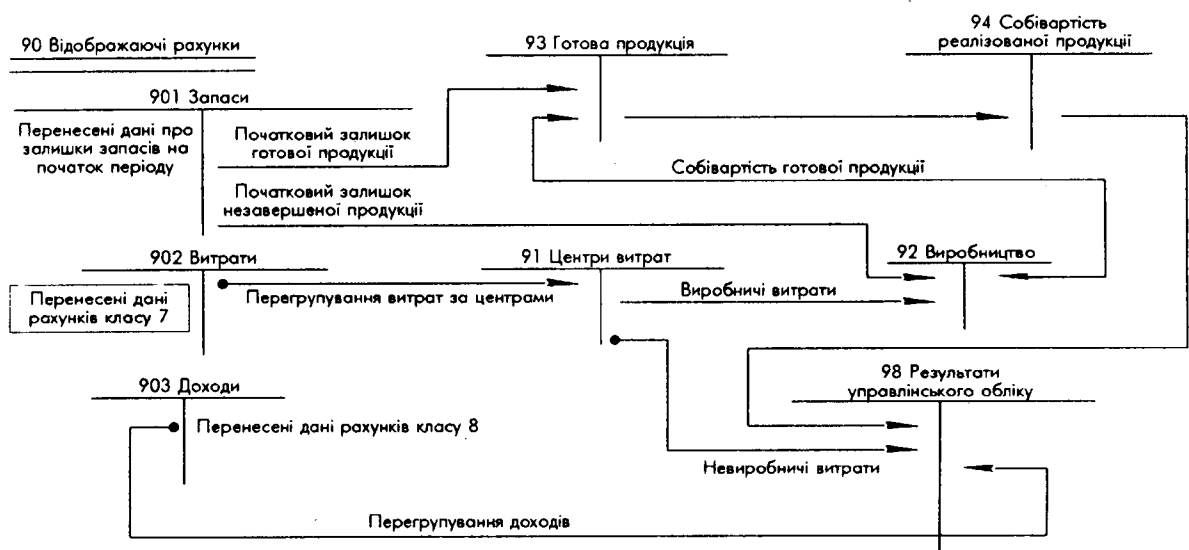


Рис. 1.4. Загальна схема управлінського обліку

Вивчення зарубіжної економічної літератури показує, що зарубіжний управлінський облік далеко не однорідний: у ньому чітко прослідковуються два напрямки - американський і європейський, представлений головним чином західнонімецьким та французьким обліком. Основна відмінність між

цими напрямками полягає в тому, що в американському обліку оперативному контролю за витратами виробництва надається значно більше уваги, ніж калькулюванню собівартості. Оперативний контроль дає змогу активно втручатися безпосередньо у процес утворення собівартості з метою її зниження і тим самим збільшення маси прибутку і підвищення рівня рентабельності.

Показовим є те, що сам термін "собівартість" в американській обліковій літературі відсутній. В певній мірі він замінюється поняттям "cost" (витрати) або "unit cost" (витрати в розрахунку на одиницю виробу). Разом з тим у західноєвропейській літературі є спеціальний термін (німецьке "Selbskosten" або французьке "prix de revient", що буквально перекладається українською мовою як "собівартість". Вказуючи на відмінності між європейським і американським обліком у спеціальній літературі наголошують, що це відмінності не стільки у способах обліку і контролю витрат виробництва, калькулювання собівартості продукції, скільки в способах обліку прибутку і контролю за його формуванням і розподілом. "В той час як у США основний наголос робиться на прибуток, європейські підприємства мають тенденцію вирівнювати найкращі і найгірші результати еластичним використанням резервів" [130,С.227]. Слід зазначити, що американський напрямок в обліку, крім США, характерний також для Англії, Австралії, Нової Зеландії, англомовних країн, що розвиваються, а також для Японії.

Однак за останні роки ці відмінності між американським і європейським виробничим обліком значно стерлися. В Європі уважно вивчали і переймали американський досвід у справі підвищення оперативності обліку і посилення контролю витрат і прибутку (стандарт-кост, директ-кост, складання і контроль виконання кошторисів накладних витрат), а в США багато фірм, виконуючи урядові замовлення, зобов'язані давати покупцям точну калькуляцію собівартості виробів, стали більше

уваги приділяти точному калькулюванню собівартості. Проте відмінності залишаються, причому сама теорія обліку в США розроблена слабо, в той час як у європейському обліку, особливо західнонімецькому, теоретичним питанням обліку собівартості завжди приділялося більше уваги, і протягом багатьох десятиліть вони досліджувалися такими видатними представниками науки, як О.Шмаленбах, Е.Гутенберг, К.Меллерович.

При побудові управлінського обліку на сучасному етапі виробництва можна виділити два основних підходи:

Перший підхід зорієнтований на виробництво і направлений на вдосконалення калькуляцій і контролю за витратами по кожному окремому виду готової продукції.

Другий підхід зорієнтований на ринок і направлений на вдосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від ринкової кон'юнктури та інших зовнішніх факторів.

Ці підходи до побудови управлінського обліку реалізують відповідні системи обліку витрат, які можна класифікувати за двома основними ознаками: 1) за повнотою відображення витрат і 2) за ступенем нормування витрат. Системи, які відрізняються за ступенем повноти відображення витрат, поділяються на повні (вони фіксують всі витрати) і часткові (фіксують лише частину витрат). У другому випадку розрізняють нормативні (стандартні) та ненормативні (фактичні) системи.

Системи обліку повних витрат передбачають всебічне і точне відображення абсолютно всіх витрат у собівартості продукції. Витрати в цих системах групуються за трьома напрямками: елементами; місцями виникнення і центрами відповідальності; видами продукції.

Розрізняють декілька варіантів систем обліку повних витрат:

1) Система обліку фактичних витрат передбачає відображення всіх витрат, які мали місце в процесі діяльності в собівартості продукції (робіт, послуг).

2) Система обліку нормальних витрат. Її особливістю є застосування підприємствами, які працюють в умовах внутрішньогосподарського розрахунку, середніх (але завжди твердих цін на матеріали, енергію, послуги) або, так званих, нормальних цін.

3) Система обліку нормативних витрат, що ґрунтується на поданні адміністрації інформації про майбутні виробничі витрати за заздалегідь передбаченими нормами. Вона дає змогу відображати ступінь використання ресурсів підприємства в процесі його господарської діяльності, що в свою чергу полегшує прийняття управлінських рішень.

Системи, що облікують повну собівартість, зорієнтовані на виробництво, а принципи їх обліку відповідають вимогам відображення технологічних аспектів процесу виробництва. Облік повних витрат направлений в основному на вдосконалення калькуляції і контролю за витратами по кожному окремому виду готової продукції, що надає цим системам певних переваг:

а) Витрати розраховуються на основі даних про ступінь використання виробничих потужностей, а не ставляться в залежність від обсягу виробництва. Саме використання виробничих потужностей, на думку деяких авторів, - основоположний фактор у формуванні собівартості.

б) Аналіз відхилень фактичних витрат від нормативних дає змогу контролювати ефективність господарського процесу. За допомогою цього вдається уникнути необґрунтованих випадкових коливань собівартості.

Разом з тим системи обліку повних витрат трудомісткі, дають запізнілу інформацію, яку практично неможливо використати для досягнення конкретних виробничих цілей. Для перших варіантів цих систем характерний чіткий поділ витрат тільки на прямі і непрямі (загальні). Поділ витрат на постійні і змінні не передбачається, що можна розцінювати як її недолік. А калькулювання повних витрат значно знижує точність калькуляцій, оскільки в цьому випадку собівартість виробів викривлюється в результаті

непрямого розподілу великої кількості прямих та непрямих (загальних) витрат.

Ці недоліки компенсують зорієнтовані на ринок системи обліку неповних витрат, які спрямовані на вдосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від зміни ринкової кон'юнктури та інших внутрішніх і зовнішніх факторів.

"Частковий облік витрат починається тоді, коли мають місце наступні завдання калькуляційного підрахунку результатів діяльності:

- економічний контроль і складання кошторису;
- облікове обґрунтування підприємницького рішення, коли функція управління витратами лежить в основі управління господарськими процесами" [129,С.554].

Зорієнтований на ринок підхід до обліку витрат призвів до формування в економічно розвинутих державах нових варіантів обліку. Так, у США був розроблений облік змінних витрат (*direct cost accounting*), в Європі - облік покриття, причому в двох різновидах: у Франції - це *marge sur coût variable*, у Німеччині *Deckungsbeitragsrechnung*. Всі згадані варіанти дають змогу до певної міри спростити облік. Спрощення досягається за рахунок зведення обліку до моделювання змін однієї змінної, а саме пропорційно-змінних витрат залежно від змін обсягів і структури виробництва.

Головна увага в цих системах приділяється відображенню залежності витрат від змін в обсязі і структурі виготовленої продукції, що призвело до класифікації витрат на змінні, які прирівнюються до прямих та постійні, що ототожнюються з непрямыми. Основним оціночним показником тут виступає результат-брутто або інакше вклад на покриття (*Deckungsbeitrag; contribution margin*).

Особливої уваги заслуговує система директ-костінг. Слід зазначити, що термін "директ-костінг" визнається не всіма теоретиками обліку. Так, англійські вчені замість виразу "директ-костінг" надають переваги виразу

"маржинал-костінг" (Marginal Costing). Деякі американські економісти використовують термін "прайм-костінг" (Prime Costing) або змінні витрати (Variable Costing). На наш погляд, влучним терміном, який характеризує зміст даної системи, є калькулювання собівартості змінних витрат (Variable Costing), оскільки собівартість продукції калькулюється тільки на основі змінних витрат.

Ця система детально описана в економічній літературі, тому немає потреби зупинятися на її характеристиці. Зазначимо лише, що їй притаманні як певні переваги, так і суттєві недоліки, які стали об'єктом критики вчених-економістів. Вони, підкреслюючи її переваги для короткотермінового планування прибутку і прийняття управлінських рішень, вказують на те, що директ-костінг створює тенденцію для того, щоб ігнорувати необхідність відтворення постійних витрат через ціну виробу. Противники директ-костінга вважають, що постійні накладні витрати, подібно до змінних, використовуються для виробництва продуктів і, отже, вони повинні бути розподілені на залишки готової продукції і незавершеного виробництва. Як бачимо, найбільше протиріч виникає при розгляді питань, які стосуються впливу системи директ-костінг на визначення доходу.

Однак, вказані вище недоліки, можна вважати неістотними, оскільки метод відокремленого обліку змінних і постійних витрат має важливу перевагу, а саме - можливість управляти обсягом виробництва товарів при масовому їх випуску на ринок.

Серед вчених-економістів країн ринкової економіки немає єдиної думки щодо доцільності використання методу директ-костінг в умовах України та інших країнах СНД: позиції коливаються від повної відмови до беззастережного схвалювання цього методу. Економісти перераховують як недоліки, так і незаперечні переваги цього методу (зокрема, дуже важлива ідея розмежування витрат на постійні та змінні, а також напівзмінні).

На думку А.Яругової та Ю.Сковронського: "Із характеристики обліку змінних витрат випливає, що концепція методу директ-кост повинна вплинути на розвиток обліку витрат. Правда, перелік його недоліків такий великий, як і список його переваг. Однак реакцією на директ-кост може бути тільки пошук форм цього методу, вільних від його недоліків і безсумнівно, наділених його перевагами. Вже не може бути і мови про модель, в якій би нехтувався зв'язок між ростом виробництва і ростом витрат" [123, С.82].

Більш детальне вивчення системи директ-костінг показує, що впровадження його окремих елементів для калькулювання собівартості продукції на підприємствах України дасть змогу:

- по-перше, посилити аналітичність обліку, знизити громіздкість і трудомісткість розподілу накладних витрат;
- по-друге, співставити темпи росту окремих статей змінних витрат з темпами виробництва, що дасть змогу покращити їх планування і оптимізацію;
- по-третє, розв'язати таке завдання, як "виробник-покупець, "витрати-результати".

В умовах недовантаження виробничих потужностей частина постійних витрат припадає на долю невикористаних виробничих потужностей. За таких умов застосування методу директ-костінг сприяє виявленню того рівня завантаження виробничих потужностей, який забезпечує беззбиткове виготовлення продукції, дає змогу швидко переорієнтувати виробництво на випуск більш рентабельної продукції. Принципи, що лежать у його основі, відповідають потребам вивчення ринку, облік набуває прогностного характеру. Особливо перспективним є впровадження деяких елементів цього методу на середніх і великих із складною внутрішньою структурою крупно-серійним або масовим типом виробництва і водночас мобільних щодо асортименту продукції підприємствах. Адже функціонування цих структур у ринковій економіці неможливе без створення внутрішньої системи

управління собівартістю, що обходиться достатньо дорого і під силу тільки могутнім із фінансової точки зору стійким підприємствам.

Слід пам'ятати також, що застосування цього методу іноді утруднюється тим, що не завжди вдається провести чітку межу між постійними і змінними витратами; не дає повної відповіді на питання, скільки коштує вироблена продукція, яка її повна собівартість; не відповідає вимогам, що пред'являються до вітчизняного обліку, де складання поточних калькуляцій фактичної собівартості є одним із важливих завдань.

Нині в управлінні компаніями розвинених держав світу спостерігається відхід від традиційних методів обліку і контролю виробничих витрат, пошук більш ефективних способів підвищення якості продукції і зниження її собівартості. Така тенденція зумовлена серйозними змінами в галузі техніки, технології і організації, що відбулися за останні два десятиліття і призвели до зміни структури витрат, скорочення строків служби продукції і процесів виготовлення виробів. Поряд з цим обмежена можливість росту прибутку компаній за рахунок підвищення цін через опір покупців і посилення конкуренції на світовому ринку. Загроза зниження прибутку і втрати впливу на традиційних ринках збуту застала керівництво компаній переглянути принципи управління собівартістю з метою скорочення часу виробничого процесу, покращення якості продукції і зниження непродуктивних витрат.

При цьому вияснилося, що традиційні методи обліку і контролю витрат (стандарт-кост, директ-костінг і ін.) мають ряд недоліків, що обмежує сферу їх застосування в сучасних умовах. Необхідність усунення цих обмежень і посилення контролю за витратами на всіх стадіях життєвого циклу виробу призвела до істотних змін традиційної системи обліку виробничих витрат.

Серед нововведень найбільш важливими є метод ринкового підходу і загальна система управління витратами (Total Cost Management), що дає можливість управляти всіма ресурсами компанії і видами діяльності, в

процесі яких ці ресурси використовуються. У цій системі важлива роль відводиться розробці і впровадженню системи обліку витрат, що ґрунтується на діяльності або калькулювання на основі діяльності (Activity-Based Costing).

Суть даного підходу така: ефективним напрямком зниження витрат є управління ресурсоспоживчої діяльності за допомогою спонукаючих її причин. Управління витратами повинно забезпечити реальне скорочення витрат шляхом скорочення діяльності, яка не створює додаткову вартість і вдосконалення діяльності, що її створює, тобто тієї, що піднімає цінність виробу.

Суть методу ринкового підходу, що використовується окремими японськими компаніями проілюстровано на рис.1.5.

Із наведеної схеми видно, що при даному підході планова собівартість встановлюється в межах між допустимою собівартістю одиниці продукції виходячи з її ринкової ціни і собівартістю, вирахованою на основі сучасних технічних рішень і методів виробництва. Для досягнення планових витрат виріб піддається постійному функціонально-вартісному аналізу, що здійснюється багатопредметною конструкторською групою. У результаті планові витрати не стають стандартними, оскільки передбачається, що витрати, які плануються на кожному етапі, будуть нижчі за витрати попереднього періоду. Такий підхід забезпечує можливість постійного скорочення витрат і підвищення якості виробів.

До переваг "ринкових" систем обліку витрат слід віднести гнучкість і простоту їх практичного застосування при короткострокових розрахунках, характерних для підприємств з диференційованим серійним або масовим виробництвом, схильним до впливу кон'юктурних коливань. Проте надто складним є процес нарахування націнки на покриття постійних витрат, яка крім постійних витрат включає також прибуток. Цим самим витрати змішуються з доходами.



Рис.1.5. Схема методу ринкового підходу

Намагання подолати ці недоліки та підсилити переваги призвело до виникнення безлічі змішаних варіантів систем обліку витрат, які дають змогу максимально використати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень. Так, на основі обліку часткових витрат були розроблені: 1) багатоступінчастий облік витрат; 2) облік відшкодування постійних витрат; 3) облік відшкодування граничних стандартних витрат. На основі обліку повних витрат виникли: 1) облік відносних (умовних) індивідуальних

витрат; 2) облік витрат за факторами виробництва; 3) функціональний облік витрат; 4) структурний облік витрат; 5) облік постійно розподільних витрат. Загальну схему класифікації західних систем управлінського обліку за певними ознаками наведено на рис. 1.6.

Відзначимо, що системи управлінського обліку, що застосовуються в західних промислових підприємствах, характеризуються багатьма ознаками, які можна класти в основу їх класифікації. Науково обгрунтована класифікація виробничих витрат, тобто поділ об'єкта на класи за певним загальним принципом є одним із методів дослідження об'єкта чи явища, що вивчається, а отже, такі класи в сукупності складають об'єкт у цілому. Чим більше виділено ознак класифікації об'єкта, тим вища ступінь його пізнання. Класифікація витрат за тією чи іншою ознакою або декількома ознаками використовується промисловими фірмами для вивчення поведінки собівартості продукції, визначення взаємозв'язку між обсягом виробництва, оперативного планування та контролю за витратами та інших цілей управління.

На основі опрацьованої літератури про постановку обліку витрат та їх класифікацію в країнах ринкової економіки та не претендуючи на повне висвітлення цього важливого питання (оскільки в результаті НТП появляють ся нові концепції в класифікації витрат виробництва), нами зроблена спроба скласти класифікаційну схему витрат виробництва залежно від різних умов, факторів та цілей, що впливають на цю класифікацію (див. дод.В).

Слід відзначити, що основна класифікація витрат визначається діючим планом рахунків. В ньому передбачається, зокрема, детальна структура витрат, побудована відповідно до цілей макроекономіки, потреб економічної статистики.

Дослідження показують, що загальноприйнята класифікаційна схема полягає у віднесенні виробничих витрат (manufacturing cost) в один із трьох класів: матеріальні витрати (materials cost), витрати на оплату праці (labor

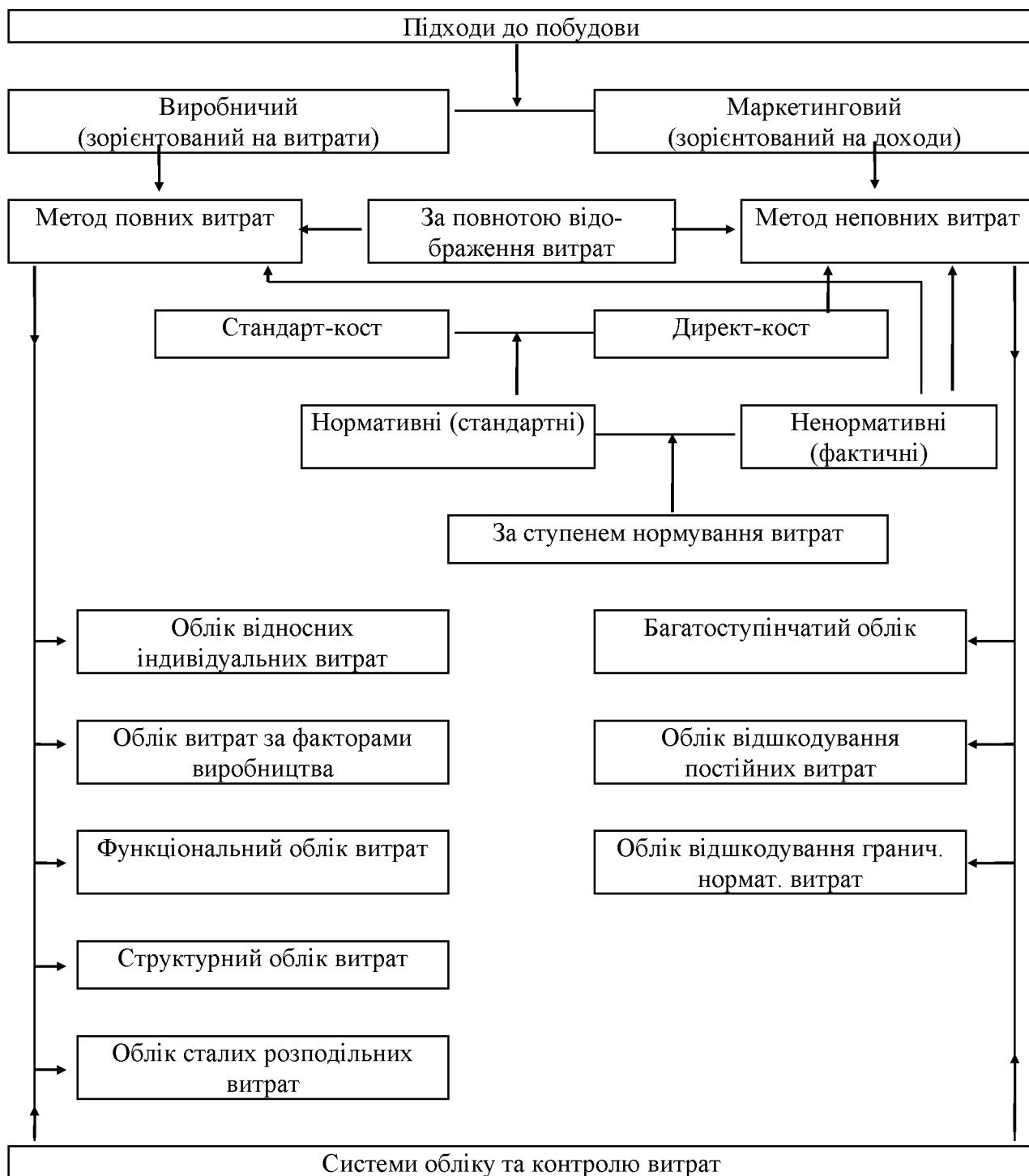


Рис.1.6. Системи підходів, методів та варіантів побудови обліку витрат виробничої діяльності

costs) і виробничі накладні витрати (manufacturing overhead costs). Останій клас часто називають загальнозаводські накладні витрати (factory overhead) [60].

Деякі види витрат, які використовуються в практиці підприємств (вироби, напівфабрикати власного виробництва, паливо на технологічні цілі, витрати на підготовку та освоєння виробництва, витрати на утримання та експлуатацію обладнання та ін.), не виділені в самостійні статті. Однак, із цього не випливає, що на промислових фірмах недостатньо класифіковані статті витрат на виробництво. Керівництво фірми приховує складові собівартості продукції від конкурентів, а для внутрішнього звіту ці витрати деталізуються на ряд статей, що задовільняє управлінські потреби.

Виходячи із загальних теоретичних позицій і узагальнюючи вищесказане можна зробити такі висновки:

1. Управлінський облік не є обліком у вузькому значенні слова як система збору, реєстрації та узагальнення інформації. Це скоріше система управління підприємством, що інтегрує в собі різні підсистеми і методи управління і підпорядковує їх для досягнення єдиної мети. Він охоплює систему обліку, планування, контролю, аналізу даних про витрати і результати господарської діяльності в розрізі необхідному для управління об'єктів, оперативного прийняття на цій основі управлінських рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства.

2. Важливими передумовами становлення вітчизняного управлінського обліку є ознайомлення та вивчення західного управлінського обліку у всій його складності та оптимальне застосування західних теорій і методів управління в українській практиці, з одного боку; вивчення та переосмислення багатого вітчизняного досвіду обліково-аналітичної та економічної школи, потреб та завдань, що стоять перед обліком в умовах становлення ринкових відносин, тенденцій розвитку економіки країни, з другого.

3. Слід зосередити увагу економічних служб на поповнення вітчизняних методів калькулювання новими, що зародилися в умовах ринкової економіки, законодавчо закріпити їх та узгодити питання їх взаємодії з податковим законодавством. Зокрема, науково обґрунтувати

сферу застосування у вітчизняній практиці спрощених методів калькулювання. Якщо їх недоцільно застосовувати для калькулювання собівартості продукції, то вони можуть бути використані для інших цілей, зокрема для контролю за витратами, аналізу, прийняття управлінських рішень тощо.

Становлення та поглиблення ринкових процесів та їх законодавче закріплення - основні фактори, що сприятимуть створенню систем вітчизняного управлінського обліку. Основою проектування і створення системи управлінського обліку на підприємстві, інформаційною базою для прийняття управлінських рішень є пристосований до цілей управління облік витрат і калькулювання собівартості продукції.

Розділ 2

ПРАКТИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

2.1. Принципи організації обліку прямих витрат

Типовим положенням із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості від 26 квітня 1996 р. №473 за способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі й непрямі [5].

В центрі уваги облікової роботи знаходиться облік прямих витрат. Під ними розуміють витрати, які виникають під час виробництва продукції, є економічно однорідними, плануються, обліковуються і нормуються окремо для кожного виду продукції. Це витрати виробничо-технологічного призначення; вони складають основу собівартості продукції, мобільні протягом коротких проміжків часу і змінюються пропорційно до обсягу продукції. До таких витрат, в першу чергу, відносяться сировина, основні і допоміжні матеріали, що приймають участь у технологічному процесі виготовлення продукції, напівфабрикати, паливо та енергія для технологічних цілей, заробітна плата тощо.

Організації обліку використання матеріалів надається особливого значення. Це зумовлено тим, що їх питома вага в собівартості продукції у досліджуваній галузі становить у середньому 60-70% у сукупних витратах виробництва, що дає підставу віднести скляну промисловість до матеріаломістких галузей промисловості.

Практика показує, що використання скляними підприємствами сировини безперервно зростає. З одного боку, збільшується кількість

компонентів, одержаних із уже використаних видів сировини, з другого, - вдосконалення техніки і технології отримання продукції дозволяє організувати варіння нових видів виробів. Тому ріст зарплати, її зміни спричиняють на собівартість у декілька раз менший вплив, ніж ріст матеріальних витрат. Якщо економія одного відсотка суми оплати праці знижує собівартість на 0,15-0,20%, то економія 1% затрачених на виробництво сировини, матеріалів, палива, енергії знижує собівартість на 0,65-0,76% [12]. Якщо монополізм і фондовий розподіл матеріальних ресурсів спонукали безконтрольне їх використання, то перехід до ринку змушує серйозно турбуватися про зниження матеріаломісткості продукції і робіт.

Порядок обліку матеріальних цінностей підприємств скляної промисловості регламентується "Положенням про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні" від 03.04.1993 р. №250 [4] із змінами і доповненнями і будується залежно від особливостей технологічного процесу виробництва і характеру витрат.

Однією з необхідних умов підвищення ефективності формування величини матеріальних ресурсів у скляному виробництві є досягнення максимальної повноти і достовірності інформації про фактичний рівень витрат предметів праці. Однак в даний час облік матеріалів на скляних підприємствах не задовільняє цим вимогам. Інформація про ефективність використання сировинно-матеріальних ресурсів на виробництво продукції із скла лише в окремих випадках (при значних перевитратах засобів) використовується в управлінні виробництвом. Як правило, це буває в кінці місяця, коли вплинути на стан справ практично неможливо. Матеріальні витрати частково обліковуються як узагальнена усереднена величина, не диференційована ні за факторами, ні за центрами відповідальності, що практично виключає можливість використання облікової інформації для управління формуванням матеріальних витрат. Це пов'язано перш за все з

тим, що облік матеріальних цінностей направлений в основному на збір даних про рух матеріалів, оскільки отримувана інформація в більшості випадків використовується для складання форм звітності. Дані про нераціональне витрачання матеріалів, їх втратах не відображаються в звітності; а діяльність підприємств оцінюється за так званими "затратними" показниками, що не дає змоги оцінювати роботу колективу за раціональне і економне використання матеріальних ресурсів.

З переходом вітчизняних підприємств на ринкові умови ведення господарства необхідне більш глибоке вивчення всього складного механізму причинно-наслідкових зв'язків, що формують величину матеріальних витрат на всіх стадіях скляного виробництва. Для того, щоб дати об'єктивну оцінку діяльності підприємств, направленої на підвищення ефективності виробництва і приймати обгрунтовані рішення, що забезпечують зниження собівартості, необхідно знати які фактори (або інакше причини, процеси, явища виробничогосподарської діяльності підприємства), на яких стадіях виробничого процесу і в якій мірі впливають на розмір витрат. Однак інформація, необхідна для ціленаправленого управління виробництвом, не лежить на "поверхні" показника собівартості. Таку інформацію можна отримати лише за допомогою глибокого вивчення її складових, оперативного обліку та аналізу відхилень від норм. Факторна модель формування матеріальних витрат підприємств скляної промисловості з деталізацією їх за різними рівнями пошуку резервів економії матеріальних ресурсів у процесі їх використання у виробництві наведена на рис.2.1.

Виробничий процес виготовлення продукції із скла можна умовно розбити на два етапи, перший - приготування шихти, другий - всі інші операції починаючи від варки шихти і отримання скломаси до упаковки готових виробів, включаючи і такі специфічно важливі операції як обпалювання виготовлених виробів і їх обробка.

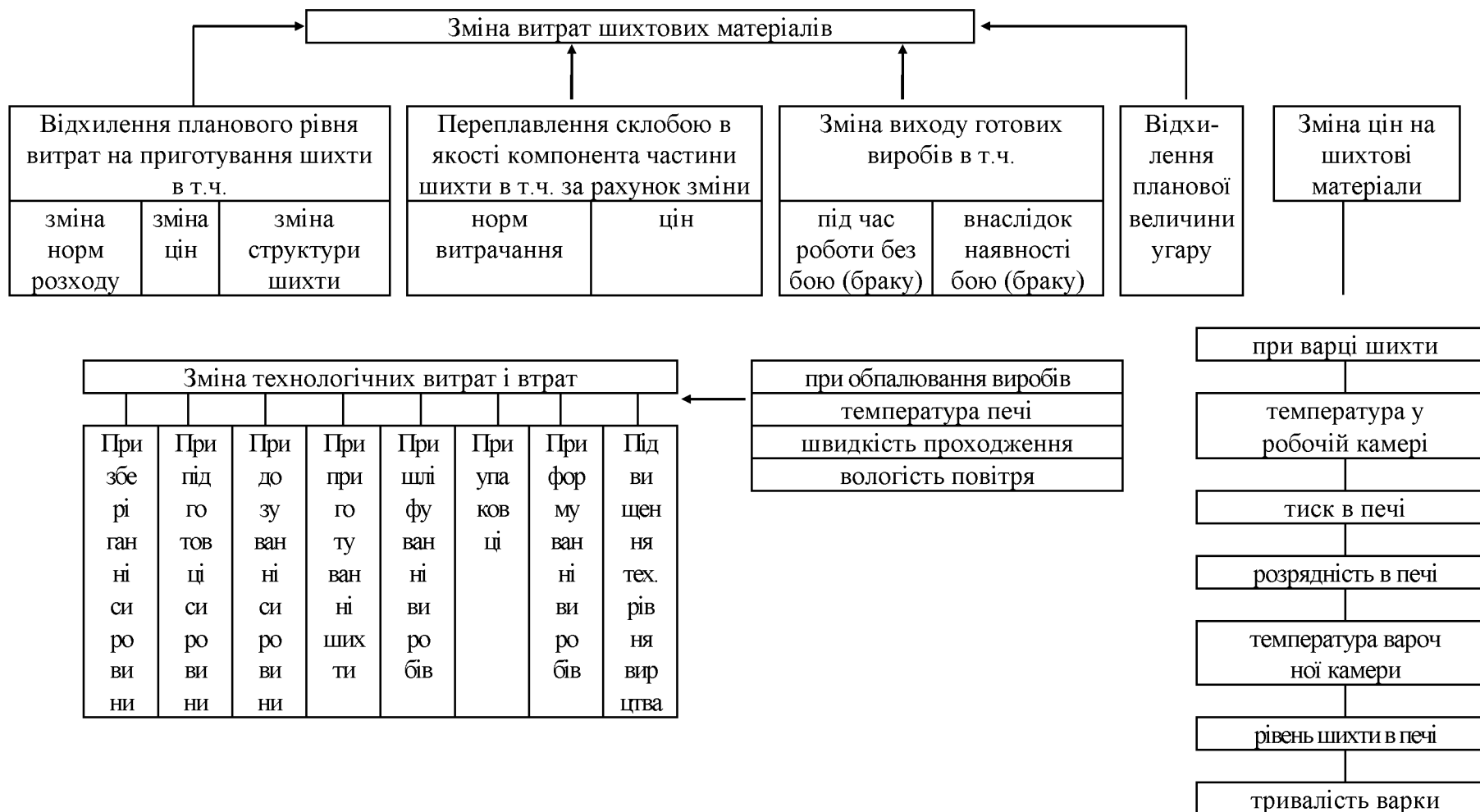


Рис.2.1. Система факторів, які зумовлюють зміну рівня витрат шихтових матеріалів скляного виробництва

На першій стадії приготування маси визначається напрямок і розмір впливу такого фактора, як "зміна структури маси". Далі в процесі споживання маси відбувається вихід напівфабрикатів, поворотних і безповоротних відходів. Зазначимо, що відхилення їх виходу від затверджених норм також характеризує ефективність використання шихтових матеріалів і впливає як на загальний рівень матеріальних витрат так і на собівартість продукції в цілому. Тому доцільно визначати відхилення фактичної величини або чистої ваги виробів від затвердженої норми, його вплив на собівартість даного виду виробу.

Слід зазначити, що важливого значення для раціонального використання матеріалів на скляних підприємствах надається попередньому контролю, який, як правило, починають з розрахунку попередніх лімітів відпуску матеріальних цінностей на виробництво продукції цеху на протязі місяця. При розрахунку лімітів матеріальних ресурсів повинні використовуватися дані про норми витрат, обсяг виробничої програми цехів або діляниць і перехідні запаси невикористаної сировини і матеріалів у цехових кладових і на робочих місцях у кінці місяця. Однак на практиці залишок матеріалів на початок місяця не обліковується. Це відбувається тому, що лімітно-забірні карти за попередній місяць здаються в бухгалтерію на початку наступного, а розрахунок лімітів наступного місяця ведеться в попередньому. Крім того в скляному виробництві багато видів матеріалів використовується в якості компонентів при приготуванні шихти для виробництва різних видів виробів. Це ще більше ускладнює ситуацію і призводить до послаблення попереднього контролю за використанням матеріальних цінностей у виробництві. Покращити таке становище можна, використовуючи для розрахунку ліміту матеріалів наступного місяця даних про залишки ліміту попереднього місяця (січня в березні, лютого в квітні тощо).

Слід відзначити, що самого лише лімітування відпуску матеріалів не завжди достатньо для того, щоб встановити правильність використання

матеріалів у процесі виробництва. Не забезпечує належний контроль використання матеріалів і сувора регламентація відпуску завданнями виробництва, зокрема рецептурою у скляній промисловості. Нормування витрат шихтових матеріалів, на нашу думку, повинно здійснюватися по важливих стадіях технологічного циклу, і в першу чергу по таких, як приготування шихти і варка скломаси, а також формування готових виробів із звареної скломаси. Такий порядок нормування дасть змогу значно розширити діючу факторну систему, надати їй необхідну адресність пошуку резервів економії матеріальних ресурсів.

Характерною особливістю організації обліку матеріалів на підприємствах скляної промисловості є те, що списання матеріалів на виробництво здійснюється на основі місячного "Звіту про витрати сировини на скловаріння" типової форми, яка заповнюється в шихтовочному цеху. Його дані відображають відпуск шихти у виробничі цехи. А отже, має місце ототожнення процесів відпуску сировини у виробництво та її безпосереднього використання.

Практика свідчить, що на скляних підприємствах у більшості випадків відпуск матеріалів на робочі місця не означає повне і своєчасне їх використання, оскільки момент відпуску сировини в цехи не співпадає з моментом споживання, а тим більше з моментом отримання готової продукції. Тому відпуск матеріалів із заводського складу, на нашу думку, слід розглядати лише як переміщення матеріалів. Умовне ототожнення фактичного відпуску матеріалів з відпуском їх в цехи основного виробництва на основі лімітних карт є одним із недоліків діючої на підприємствах системи обліку матеріалів.

Єдиним документом, який складається виробничими цехами за підсумками роботи за зміну є "Накладна на здачу на склад готової продукції". Така постановка обліку дещо ускладнює проведення оперативного аналізу, оскільки штучно відриває процес безпосереднього виго-

товлення продукції від попереднього процесу приготування шихти. А отже, відсутній взаємозв'язок облікового процесу на всіх важливих стадіях технологічного циклу. Забезпечення такого взаємозв'язку сприятиме підвищенню ефективності управління процесом формування витрат, оскільки дозволить оперативно контролювати його хід. Для цього пропонуємо скласти "Відомість відпуску матеріалів у виробництво" по шихтовочному цеху, форма якого наведена в додатку С. Використання сировини і матеріалів за місяць у відомості показується в розрізі відповідних центрів витрат, виходячи зі встановленої на них виробничої програми. Наведена форма містить інформацію про відхилення в розрізі видів матеріальних цінностей, причин і винуватців відхилень. Вона також служить основою для списання матеріалів з даного цеху на витрати виробництва.

Особливий інтерес викликають витрати, зумовлені наявністю неминучих технологічних втрат при обробці скловиробів, що визначаються особливостями технологічного процесу скляного виробництва. В окремих підприємствах галузі питома вага витрат, викликаних технологічними втратами, може досягати в загальній сумі виробничих витрат 10-15%. Проблема організації їх обліку в даний час малодосліджена. Зауважимо, що наявність технологічних втрат пов'язана з відсутністю можливості забезпечити повне управління деякими виробничими процесами і недоліками в технології виготовлення продукції.

Справа в тому, що скляними підприємствами використовуються в значній мірі навалочні матеріали відкритого зберігання. Сировина зазнає різноманітних атмосферних впливів, в результаті чого деяка її частина стає непридатною. Причому просте спостереження показує, що подібні втрати є неминучим результатом технологічного процесу. Забруднена перезволожена сировина вимагає, природньо, більш ретельної підготовки і це викликає додаткові витрати паливно-енергетичних ресурсів і заробітної плати. Всі ці втрати носять постійний характер. Проте на підприємствах такі очевидні

організаційні втрати матеріальних і трудових ресурсів, як правило, не показуються.

Дослідження показують, що на багатьох підприємствах скляної промисловості норма відходів або взагалі не облікується в матеріальних нормативах, або визначається в цілому на виріб без поділу за цехами. Тому неможливо визначити кількість нормативних відходів в перерахунку на фактично випущений обсяг продукції і забезпечити дієвий контроль за їх рівнем по структурних підрозділах підприємства. В результаті, недивлячись на ряд заходів, направлених на зменшення відходів, їх питома вага не тільки не знижується, але на окремих підприємствах навіть зростає.

Особливої уваги заслуговує облік зворотних відходів. Організація їх збору, зберігання, переробки, а також стимулювання робіт по раціональному використанню - важливі фактори підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів. Слід зазначити, що НТП спричиняє двоякий вплив на величину відходів споживання. З одного боку збільшується питома вага відходів споживання через прискорення фізичного, морального і економічного зносу засобів праці і предметів споживання. З другого боку знижуються відходи споживання в тій частині, яка виникає через підвищення якості виготовлюваної продукції (зниження питомої ваги невиправного браку виробів).

Зворотні використовувані відходи у скляному виробництві підлягають обов'язковій оцінці і оприбуткуванню. На їх вартість зменшуються витрати по статті "Сировина і матеріали". Технологічні відходи, що використовуються в якості склобою для засипки у ванні печі, оцінюються за плановою собівартістю тонни шихти з обліком її угару. Інші використовувані відходи оцінюються за цінами можливого використання за мінусом витрат по збору і обробці, а при їх реалізації на сторону - за встановленими цінами реалізації.

Однак, наявна методика відображення відходів не стимулює їх зменшення та повного використання. При обліку витрат і калькулюванні вартість матеріалів зменшується на суму отриманих відходів тієї продукції, при виробництві якої вони утворилися. В результаті ця величина відображається на збільшенні прибутку підприємства незалежно від подальшого використання. У випадку, коли отримані відходи повністю реалізовані або використані, така методика виправдує себе. Якщо ж вони не використані повністю або частково, виникають втрати від недовикористання відходів. Слід зазначити, що відходи виникають або при порушенні договірних зобов'язань споживачами, або по вині працівників підприємства; такі втрати повинні відшкодовуватися ними повністю або частково. Втрати від недовикористання відходів слід вважати збитками. Вони повинні відображатися на зменшенні прибутку і показуватися окремою статтею "Збитки від недовикористання відходів". Використання відходів у технологічному процесі скляного виробництва в динаміці за 1993-1996 рр. наведена в табл.2.1.

Таблиця 2.1

Використання відходів скляного виробництва¹
в 1993-96 рр.

(тис.т)

| | Використано | | | | Знищено або вивезено на звалище | | | |
|---------|-------------|-------|------|------|------------------------------------|------|------|------|
| | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 |
| Склобій | 140,9 | 105,5 | 99,0 | 77,1 | 0,9 | 0,9 | 0,8 | 0,9 |

Зазначимо, що наявність склобою, який виступає специфічною в розглядуваному виробництві добавкою до шихти на стадії скловаріння, важко оцінювати однозначно. Справа в тому, що бій використовується як

¹ Джерело: [95, С.115]

замінник деякої частини шихти. Він також відрізняється від шихти, яку замінює, за обсягом і за ціною. Крім того, величина бою на скляних підприємствах планується, що викликає необхідність співставлення фактичних розмірів з планом. Бій має місце на різних стадіях технологічного циклу, тому важливо мати інформацію про його величину на кожному конкретному виробництві, а також на стадіях технологічного циклу.

Недостатнє використання або повне знищення цього найбільш цінного, економічно чистого виду відходів власного виробництва та відсутність дуже важливої для управління собівартістю інформації про втрати сировини, утворення і використання бою скла по кожному із переділів виробничого циклу в розрізі відповідних підрозділів негативно впливає на результати господарської діяльності підприємств скляної промисловості.

Ці величини знаходять своє відображення в обліку як відхилення від встановлених норм. З цим важко не погодитися. Насправді, наявність бою, браку, нераціональних вимушених заміन неминуче призводять до відхилення від встановлених норм використання матеріалів. Тому одним із важливих завдань обліку і контролю використання матеріалів є визначення реальної величини відхилень від норм і їх документальне оформлення. Причому, чим вища вага відхилень, облічених і оформлених у процесі виробництва відповідними первинними документами, тим вищою може бути оцінка постановки обліку матеріальних витрат на підприємстві.

Практика показує, що система оперативного виявлення відхилень від норм по матеріалах з фіксацією місць виникнення, їх причин і винуватців налагоджена на підприємствах галузі недостатньо. Так, протягом місяця виявляється лише незначна частина відхилень від норм по матеріалах. Основна їх доля вираховується в кращому випадку для калькулювання собівартості продукції. Разом з тим через відсутність у досліджуваній галузі відповідних форм реєстрів нами розроблений і запроваджений у практичну діяльність Бережанського склозаводу "Розрахунок відхилень від норм у

результаті структурних зрушень у складі шихти". Форма такого розрахунку приведена в табл.2.2. Фактична кількість використаних за зміну матеріалів визначається множенням кількості проведених замірів на рецептурну вагу матеріалів, що використовуються на виготовлення тонни шихти. Кількість склобою визначається зважуванням. В кінці місяця для визначення кількості використаних сировини і матеріалів на приготування шихти до їх ваги по рецептурі додаються втрати під час обробки і транспортування, що визначаються за плановими нормами.

Нормативна кількість використаної шихти визначається шляхом перерахунку фактично використаної сировини на питому вагу компонентів за нормою, закладеною в нормативну калькуляцію. Для цього необхідно загальну величину фактично використаної сировини по рецептах шихти поділити на 100 і помножити на питому вагу компонентів по кожному виду шихтових матеріалів. Порівняння використаних матеріалів по нормі з фактичним використанням за вищенаведеним розрахунком вкаже на відхилення від норм через структурні зрушення у складі шихти.

За відхиленнями від встановлених норм повинні визначатися причини і винуватці їх виникнення. Однак на явні в різних літературних джерелах переліки причин відхилень не відображають специфіки підприємств скляної промисловості. Як правило, вони зорієнтовані на характеристику відхилень, що викликають перевитрати матеріальних ресурсів. Однак і систематично отримувана економія матеріалів може свідчити про наявні недоліки (напр. про недотримання технології тощо).

Для покращення контролю за використанням матеріалів і узагальнення причин як позитивних, так і негативних відхилень від норм відповідно з п.4.5 Типових вказівок по застосуванню нормативного методу обліку витрат виробництва [6] необхідно розробити галузеве групування причин цих відхилень. Підприємства, орієнтуючись на це групування, повинні встановлювати перелік стосовно до своєї специфіки. Це також відноситься і

Таблиця 2.2

Розрахунок

відхилень від норм в результаті структурних зрушень у складі шихти²

| Дата | Код виду операції | Код отримувача | | Номер кореспондуючого рахунку | Код статті калькуляції |
|----------|-------------------|----------------|---------|-------------------------------|------------------------|
| | | цех | бригада | | |
| 06.05.97 | 205 | 2 | 5 | 20 | 05 |

| № п/п | Найменування матеріалів | Номенклатурний номел | Одиниця вим. | По нормі на 1 т. шихти, кг | Використано на весь випуск | | Відхилення від норм | | Шифри | |
|-------|-------------------------|----------------------|--------------|----------------------------|----------------------------|-------------|---------------------|------------|---------|-----------|
| | | | | | по нормі, т | фактично, т | економія | перерозхід | причини | винуватці |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 1 | Пісок кварцевий | 0511008 | кг | 651,4 | 57,9 | 62,0 | | +4,1 | 01 | 03 |
| 2 | Крейда | 0511005 | "- | 151,0 | 13,4 | 16,0 | | +2,6 | 01 | 03 |
| 3 | Сода кальцинована | 0511010 | "- | 189,2 | 16,8 | 19,0 | | +2,2 | 01 | 03 |
| 4 | Сульфат натрію | 0511016 | "- | 10,85 | 0,9 | 0,2 | -0,7 | | 02 | 03 |
| 5 | Селітра натрієва | 0511009 | "- | 19,27 | 1,7 | 1,9 | | +0,2 | 01 | 03 |
| 6 | Сіль поварена | 0511010 | "- | 2,00 | 0,2 | 0,12 | -0,08 | | 02 | 03 |

Начальник шихтової дільниці _____ Нормувальник _____

² В одну піч засипають 89 тонн шихти

до виявлення суб'єкта (винуватця) відхилення. Саме такий підхід з врахуванням специфіки скляної промисловості ми використали при розробці переліку причин і винуватців відхилень від норм по витрачання сировини і матеріалів (див.дод.Д). В реєстрах, призначених для обліку технологічних витрат, необхідно вказувати причини і винуватців їх появи. Це дозволить забезпечити відокремлення непродуктивних витрат, зумовлених недосконалістю технології, і посилить цілеспрямовані роботи з економії виробничих ресурсів та покращенню якості продукції.

Серед інших видів матеріальних витрат діюча система обліку витрат палива і енергії на технологічні цілі знаходиться в найменш розвинутому вигляді. Головними причинами такої ситуації, є: недосконалість нормативної бази, зумовлена відсутністю норм витрат паливно-енергетичних ресурсів; недостатня розробленість методики обліку і контролю витрат палива і енергії на технологічні цілі; слабка автоматизація обліку, недостатня оснащеність виробництва вимірювальними приладами. Нормуванню витрат палива і енергії на підприємствах скляної промисловості притаманні ті ж недоліки, які мали місце при нормуванні витрат шихтових матеріалів. На багатьох підприємствах сутність обліку використання у виробництві палива і енергії на технологічні цілі полягає у відображенні їх використання в цілому по цеху або дільниці без виділення відхилень від норм, з наступним його віднесенням на відповідні вироби в кінці місяця, в кращому випадку з використанням кошторисних ставок.

При розгляді питання організації і вдосконалення обліку витрачання паливно-енергетичних ресурсів на технологічні цілі потрібно мати на увазі наявність деяких особливостей у побудові обліку окремих їх видів. Використання на скляних підприємствах часто кількох видів палива зумовлює необхідність врахування при обліку та аналізі даної статті матеріальних витрат фактору "структура палива".

Так, облік витрат твердого палива на технологічні цілі ґрунтується, в основному, на тих принципах, що й облік витрат матеріалів. Відпуск такого палива у виробництво здійснюється у відповідності з належно оформленою документацією, в якій кількість відпущеного палива вказується за результатами зважування. Кількість фактично використаного палива порівнюється з нормативною величиною і визначаються відхилення.

На відміну від твердого палива витрати мазуту і природного газу, який використовується в скловарених печах як основний вид палива, визначається за показниками вимірювальних приладів після їх безпосереднього використання у виробництві в цілому по підприємству. Аналогічно визначаються витрати різних видів енергії. Питомі норми витрат визначаються відношенням кількості використаного палива на вагу готової продукції. Таким чином, норми встановлюються виходячи із фактичного витрачання за попередній період. Крім того норма використання палива розраховується на тону готової продукції, що також не сприяє підвищенню ефективності контролю за даною статтею матеріальних витрат. Це пов'язано з тим, що значна кількість палива використовується на стадії варіння скломаси, а вага скломаси може значно відрізнятись від ваги готової продукції через втрати, склобій, брак тощо. Тому доцільно нормувати витрати палива і енергії по важливих технологічних операціях.

Розподіл цих витрат по внутрішньозаводських споживачах має в деякій мірі умовний характер. На стадії приготування шихти паливо, використане на сушку сировини, відноситься на витрати по виготовленню шихти прямим шляхом у випадку приготування шихти для одного виду скла. При умові приготування шихти в шихтовочному цеху для різних видів скла використане паливо розподіляється по видах шихти пропорційно їх вазі. На стадії скловаріння використане паливо (газ) включається у витрати по скловарінню по печах (видах скла) на основі показників лічильників. На собівартість окремих видів продукції паливо, використане на технологічні

цілі, на перших двох переділах розподіляється пропорційно вазі готової продукції з ковпачком (при наявності останніх).

На практиці для документування витрат паливно-енергетичних ресурсів застосовуються різноманітні журнали (вахтові, плавок), суточні відомості експлуатації агрегатів, суточні рапорти тощо. Однак, нерідко через відсутність у них відомостей про виготовлювану продукцію диференційований нормативний облік витрат палива і енергії на технологічні цілі стає неможливим. Тому для розв'язання даної проблеми ми пропонуємо щоденне використання палива і енергії фіксувати в спеціальних рапортах, які складаються в цілому по цеху з розбивкою по споживачах відповідного виду палива і енергії (див. дод.Е).

Крім того повинна формуватися щоденно по цехах відомість, яка характеризує загальне споживання палива і енергії по нормах, відхиленнях від норм і фактично. Побудова та функції вказаних відомостей, порядок їх видачі в основному аналогічні подібним за призначенням регістрам, що відображають інші види матеріальних витрат. Наявність відомостей, що містять оперативну і докладну інформацію про витрати паливно-енергетичних ресурсів в процесі виробництва продукції дасть змогу проводити якісний контроль і регулювання їх споживання, розробляти та здійснювати дієві заходи щодо економії цих ресурсів і тим самим добиватися зниження енергомісткості випущеної продукції.

Суттєву роль у формуванні витрат скляного виробництва відіграють витрати, пов'язані з оплатою праці. Залежно від специфіки технології, випущеної продукції, виробничих і організаційних особливостей виробництва питома вага витрат на основну і додаткову заробітну плату з відрахуваннями на соціальні заходи по досліджуваній галузі становить 15-20% всіх витрат виробництва.

Методика і техніка обліку праці і заробітної плати, форми первинних документів, що відображають витрати праці, виробіток визначаються Законом України "Про оплату праці" за №108/05-ВР від 24.03.1995 року.

Важливим моментом побудови обліку витрат на оплату праці за нормативним методом є спосіб виявлення відхилень. При цьому можливі два варіанти. За першим варіантом відхилення виявляються за ходом технологічного процесу і документуються. Сутність цього варіанту полягає в тому, що в діючих на підприємстві документах на оплату праці заробітна плата нараховується в межах діючих норм, а в усіх випадках виплати понад ці норми складаються різного роду документи. При цьому ефективність інформації зростає із скороченням календарного відрізка часу, за який складається документ. Тому потрібно розробляти подекадний з перспективою на п'ятиденний варіант складання відомостей про витрати господарських структурних підрозділів на оплату праці.

В умовах ринкових відносин, а також з метою зменшення обсягу облікової роботи, доцільно ці витрати окремо не документувати і не оплачувати, а покривати комплексною розцінкою бригади - безпосереднього виробника продукції. Такий підхід доцільно застосувати стосовно простоїв, використання непередбачених інструментів і інших відхилень від нормальних умов праці. Це дасть можливість реалізувати важливий принцип колективного (бригадного) взаємоконтролю: забезпечення єдності інтересів виробників у досягненні кінцевих результатів виробництва.

За другим варіантом відхилення виявляються розрахунковим шляхом. При цьому визначаються відхилення за погодинною формою оплати праці як різниця між фактичною сумою заробітної плати, нарахованою за відпрацьований час у звітному місяці, і сумою нормативної заробітної плати, розрахованою виходячи з переліку робочих місць, тарифних ставок, штатних посад. Відхилення, визвані виявленням браку, приписками до виробітку, а також інші невраховані відхилення слід виявляти шляхом інвентаризації.

Для обліку і аналізу відхилень від норм по заробітній платі робітників виробничої сфери важливо встановити перелік причин і винуватців відхилень. У жодному галузевому нормативному документі типові переліки причин і характеристик, а також суб'єктів, що викликали їх, не конкретизуються стосовно специфіки скляної промисловості, тобто фактично - ці питання в досліджуваній галузі не розроблені. Внаслідок цих недоліків на скляних підприємствах не надається належної уваги інформації про відхилення. Вона, як правило, не систематизується, відображається в різних первинних документах і реєстрах оперативного обліку. Враховуючи ці обставини нами розроблена номенклатура причин і винуватців відхилень по заробітній платі для підприємств скляної промисловості (дод.Ж).

На підприємствах скляної промисловості також наявні втрати робочого часу, визвані простоями, які ведуть за собою оплату відхилень від основної заробітної плати. З метою аналізу простоїв пропонується класифікація їх причин стосовно класифікації причин і винуватців відхилень від норм по заробітній платі (дод.З).

Важливо відзначити, що облік використання трудових ресурсів у вітчизняній практиці зводиться нині до відображення відпрацьованого часу, а також втрат робочого часу в людино-днях, людино-годинах. При цьому втрати не обліковуються у вартісному вираженні, хоча вартісна оцінка втрат має велику цікавість для економічного аналізу і прийняття рішень для їх усунення. Адже кількісні характеристики витрат на оплату праці використовуються тільки для нарахування заробітної плати, а не для контролю результатів виробництва.

З поглибленням в Україні ринкових відносин облік трудових ресурсів не може бути зведений тільки до нарахування втрат робочого часу і збитків через зниження продуктивності праці. Нині виникає потреба в обліку трудових ресурсів як трудового потенціалу працюючих, їх здатності реалізувати свої функції в процесі відтворення.

Цінним, на наш погляд, є досвід зарубіжних фірм, де міркування щодо вартісної оцінки трудових ресурсів та їх відображення в обліку поступово входять у їх практику. Економісти прирівнюють трудові ресурси до капіталу, називаючи їх "людським капіталом". Причому його відмінність від основного і оборотного полягає в тому, що власність на людський капітал не передається від одного власника іншому (в нерабовласницькому суспільстві) у той час як людський капітал може бути проданим на ринку.

У зарубіжній практиці відомі два основних способи відображення трудових ресурсів у вартісній формі. За першим способом вартість трудових ресурсів обліковується виходячи з заробітної плати (окладів) працюючих, тобто вартості їх відтворення. Адже заробітна плата відображає не тільки кількісну але й вартісну сторону праці, характеризуючи вклад працівника у процес відтворення і оплату згідно з кількістю і якістю праці.

Другий спосіб оцінки ґрунтується на сумуванні всіх витрат на отримання загальної і спеціальної освіти, включаючи витрати на післядипломне навчання і перепідготовку. Цей спосіб більш трудомісткий, але більш точний, ніж попередній, який завдяки своїй простоті і легкості має багато прихильників серед економістів.

З переходом України на ринкову економіку трудові (людські) ресурси як важливий елемент продуктивних сил слід обліковувати серед показників економічного потенціалу. Останнім часом в економічній літературі висувуються пропозиції про те, що економічний аналіз рівня рентабельності виробництва повинен відображати не тільки забезпеченість підприємства основними і оборотними засобами, але й забезпеченість трудовими ресурсами. В протилежному випадку із аналізу трьох простих моментів процесу виробництва (предмети праці, засоби праці і сама праця) виключається такий важливий елемент, як трудовий потенціал.

Вартість людського капіталу повинна показуватися в активі балансу з одночасним збільшенням джерел власних засобів підприємства. При цьому

вартість людського капіталу розраховується як сума заробітних плат, які повинні бути отримані всіма працівниками підприємства, витрат на ознайомлення працівника з його обов'язками, тренінгом і подальшим навчанням.

Подібні витрати, на нашу думку, слід розглядати як капітальні вкладення, які підприємство приймає на баланс як необмежені активи і по яких нараховує амортизацію, наприклад, протягом десяти років з моменту поступлення службовця на роботу, а нараховані суми включає у витрати виробництва. Тому завчасне залишення працівником свого робочого місця означатиме втрату ще недоамортизованої вартості, яку слід розглядати як збитки. Більш тривалий, ніж це передбачалося, час роботи на підприємстві вважають чистим прибутком. У будь-якому випадку людський капітал збільшується по мірі вкладень на його розширення та зменшується через амортизацію.

2.2. Методологія обліку непрямих витрат

Значну частину витрат виробництва, що групуються за статтями калькуляції, складають непрямі витрати. Особлива увага, яка у вітчизняній методології обліку нині приділяється цим витратам, і зокрема питанню їх розподілу, зумовлена в основному дією двох факторів: формуванням в Україні ринкових відносин (що сприятиме зміні обсягів виробництва і завантаження виробничих потужностей, а значить, коливанню накладних витрат на одиницю виробу) і зростанням питомої ваги непрямих витрат в загальній сумі витрат виробництва.

Серед усіх накладних витрат, що непрямо розподіляються, найбільший інтерес становляють витрати на обслуговування виробництва і управління. Дехто з авторів правильно вказує, що в цих витратах приховано великі резерви зниження собівартості продукції. Хоча номенклатури в окремих

державках значно відрізняються, в їхньому складі можна виділити три самостійні статті: витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі і загальногосподарські витрати.

У країнах Західної Європи всі витрати на управління прийнято відносити до статті "Накладні витрати" (інакше "Непрямі виробничі витрати", "Заводські витрати" тощо) без поділу їх на цехові, загальнозаводські та загальні витрати фірми. Проте в управлінському обліку, який організується за центрами витрат, останні плануються і вираховуються за цими центрами, причому в надто детальному розрізі.

В різних країнах проблема групування непрямих витрат розв'язується не однаково. Проте при глибшому вивченні даного питання можна зробити висновок, що загалом відмінностей не так вже й багато. Це пояснюється перш за все тим, що діюче групування витрат у кожній країні відображає належність витрат як до витрат на утримання і експлуатацію машин і устаткування (накладні технологічні витрати), так і до управлінських витрат у розрізі різних рівнів управління. Таке групування в основному виправдало себе і навряд чи найближчим часом кардинально зміниться, хоча у спеціальній літературі деякі автори пропонували і більш детальне і більш укрупнене групування витрат на управління і обслуговування виробництва.

Отже, у вітчизняній і зарубіжній практиці висловлюються думки як на користь об'єднання витрат на управління в одну загальну статтю, так і про те, що слід відмовитися від постатейного обліку і перейти до обліку витрат тільки за елементами. Однак не треба забувати про те, що групування витрат за калькуляційними статтями зумовлено необхідністю показати величину витрат у розрізі окремих рівнів управління і тим самим економічність кожного з них.

Частка витрат на обслуговування виробництва і управління в повній собівартості продукції підприємств скляної промисловості становить близь-

ко 20%, у тому числі: витрати на утримання і експлуатацію обладнання 6%, загальновиробничі - 5%, загальногосподарські - 9%.

Наголосимо, що облік прямих витрат матеріалів і праці при калькулюванні собівартості продукції не становить проблем, тому що їх можна легко віднести до певних продуктів (практично вони змінюються кожного місяця). У той час як віднесення непрямих (накладних) витрат - складніший і менш точний процес. Як би там не було, категорія непрямих витрат існує і з цим не можна не рахуватися.

Слід зауважити, що витрати не відносять прямо на виріб (об'єкт віднесення витрат) за однією із трьох причин: 1) це неможливо зробити (наприклад, оклад керівника відділу постачання підприємства); 2) це складно практично і дорого коштуватиме; 3) прийнято рішення не враховувати будь-які витрати як прямі. Деякі підприємства справедливо відносять витрати до непрямих просто тому, що так прийнято.

Труднощі виникають також при намаганні встановити точну межу між елементами витрат. Наприклад, виріб може бути причиною витрат, що мали місце не під час його виробництва. Крім того є різні погляди на те, як тісно повинні бути пов'язані об'єкт віднесення і витрати, щоб вважати останні прямими. А тому, наскільки це можливо зробити, частка непрямих витрат, що відноситься на об'єкт, повинна відповідати ступеню причетності цього об'єкта до витрат, які розглядаються. Правильність розв'язання цього завдання в багатьох випадках залежить від застосовуваної методики віднесення вказаних витрат на собівартість продукції, особливу роль в якій відіграє наявність якісної бази розподілу.

Пошуки оптимального методу розподілу витрат на обслуговування виробництва і управління були і залишаються важливим моментом у вдосконаленні та еволюції калькуляційної справи. Значення методів розподілу цих витрат особливо зростає із прискоренням технічного прогресу, в результаті чого збільшується їхня питома вага. Частка цих витрат у

витратах виробництва, за оцінкою спеціалістів постійно зростає: в 20-ті рр. - 15%, у 60-ті - 30%, у 80-ті - 50%, у 90-ті - майже 70-75% [116, С.255]. А чим більша питома вага непрямих витрат у собівартості продукції і чим більшою мірою вони агреговані за окремими виробами, тим нижча точність калькулювання.

У зарубіжній економічній літературі висловлюються різні думки щодо застосування найрізноманітніших методів розподілу цих витрат. Проте більшість авторів сходиться на одному: всі ці методи не повинні бути тільки безпристрасними "реєстраторами" явищ, що відбувалися, вони мають активніше відігравати роль "стимуляторів". Простежується позитивна тенденція відмови від однієї загальної бази розподілу і застосування диференційованих баз до чіткішого розмежування і деталізації витрат на управління і обслуговування виробництва залежно від рівня управління.

У вітчизняній практиці ця проблема, як правило, розглядається в умовах традиційних способів розподілу з позицій пошуку універсального базового показника для підприємств усіх галузей промисловості. З нашої точки зору, проблему розподілу комплексних витрат неможливо розв'язати одним універсальним способом. Адже визначення сутності непрямих витрат і ступеня їх комплексності дає підставу вважати, що для окремих комплексних витрат повинен бути знайдений науково обґрунтований базовий показник, який найбільшою мірою відповідав би економічному змісту цього комплексу і рівню його взаємозв'язку з технологічним процесом виробництва продукції.

У різних роботах із теорії і практики калькулювання залежно від галузевих особливостей наводяться понад два десятки способів розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання. Найчастіше згадуваними базами розподілу є: основна заробітна платня робітників виробничої сфери, верстато-машино-нормо-години (в основному для витрат на утримання і експлуатацію машин і устаткування), кількість продукції та інші натуральні

та вартісні показники. При цьому слід відзначити, що, враховуючи багатоелементність кожної комплексної статті витрат, а також складний, багатофакторний характер їхнього взаємозв'язку з калькуляційними об'єктами, абсолютної адекватності розподілу непрямих витрат домогтися неможливо. При віднесенні цих витрат на ту чи іншу статтю, на нашу думку, необхідно виходити з їхньої економічної однорідності.

Найчастіше базою розподілу виступала основна заробітна платня робітників (без доплат за прогресивно-відрядною системою оплати праці). Переваги такого вибору очевидні: ця база проста, тісно пов'язана з виробництвом конкретних видів продукції, на які повинні бути віднесені накладні витрати, і постійна, що дає змогу аналізувати динаміку собівартості одних і тих же видів продукції протягом багатьох років. Слід зазначити, що розподіл витрат пропорційно до заробітної платні виправдав себе в 50-ті роки, коли механізація і автоматизація виробничих процесів знаходились ще на порівняно невисокому рівні, а частка відрядної оплати робітників виробничої сфери у загальному фонді їхньої заробітної платні була значною.

Разом із тим в останні десятиліття ця база розподілу найчастіше піддається критиці. Це пояснюється зростанням рівня механізації та автоматизації виробництва і зменшенням у зв'язку з цим питомої ваги заробітної платні робітників у собівартості продукції. Підвищилася також частка загальновиробничих і загальногосподарських витрат, що пов'язано з розширенням масштабів виробництва і ускладнення управління ним, а також із збільшенням кількості адміністративно-управлінського персоналу.

Якщо при цьому ще врахувати і зменшення питомої ваги чисельності основних робітників у загальній чисельності працівників (частка допоміжних робітників із року в рік збільшується), слабкий зв'язок оплати праці із витратами на обслуговування виробництва і управління, то немає потреби доводити неправомірність використання такого універсального базового показника, як заробітна платня робітників виробничої сфери для

розподілу непрямих витрат. Тому заробітна платня як база розподілу стала непридатною: малі похибки в пропорціях по заробітній платні призводять до кількарразового збільшення викривлень в пропорціях непрямих розподілених витратах.

Зупинимось детальніше на питаннях розподілу непрямих витрат за їхніми складовими. Серед них найбільшу питому вагу становлять витрати на утримання і експлуатацію устаткування. Дослідження показують, що абсолютно на всіх підприємствах у складі непрямих витрат вони є провідними. Отже, при виборі методики розподілу непрямих витрат між об'єктами калькулювання основна увага повинна бути зосереджена саме на витратах, пов'язаних з утриманням і експлуатацією машин і устаткування.

Слід зазначити також, що в деяких країнах Західної Європи витрати на утримання і експлуатацію устаткування в самостійну калькуляційну статтю не виділяються. Наприклад, у ФРН застосовується комплексна стаття "Технологічні загальні витрати", куди відносять амортизацію машин і устаткування, допоміжні матеріали, зарплатню допоміжних робітників, витрати на ремонт, інструменти, спецодяг тощо. В Чехії такі витрати називаються "Виробничими накладними технологічними витратами", які разом із загальновиробничими утворюють виробничі (цехові) накладні витрати. Усі ці види витрат безпосередньо пов'язані з технологічним процесом і за своїм економічним змістом близькі до вітчизняної статті "Витрати на утримання і експлуатацію устаткування".

Еволюція розвитку калькулювання собівартості продукції у вітчизняній практиці показує, що витрати на утримання і експлуатацію устаткування розподіляються пропорційно до таких баз: планового часу роботи устаткування, витрат часу щодо експлуатації робочого місця, часу роботи устаткування з обліком його ремонтної складності, витрат на обробку виробів тощо.

Нині єдина думка з цього питання відсутня. Більшість учених і спеціалістів-практиків у галузі обліку схилиються до необхідності розподілу витрат на утримання і експлуатацію устаткування з використанням нормативних (кошторисних) ставок цих витрат на одиницю продукції. Методика їхнього розрахунку і використання досить повно висвітлена у спеціальній літературі.

В цілому ідея використання кошторисних (нормативних) ставок плідотворна. При розподілі витрат за статтею "Витрати на утримання і експлуатацію устаткування" цей метод якнайбільше відповідає економічній природі витрат, які безпосередньо пов'язані з роботою устаткування. На даному етапі розвитку економіки він достатньо науково обґрунтований, оскільки дає можливість правильно відносити витрати на конкретні вироби. При цьому досягаються не тільки чисто калькуляційні цілі, а визначається також рівень економічності господарської діяльності відповідного підрозділу, контролюється госпрозрахунковий бік виробничої діяльності.

Разом із тим, незважаючи на певні переваги вказаної бази перед основною заробітною платнею, їй притаманний ряд недоліків. Вони проявляються головним чином при розробці нормативних (кошторисних) ставок на підставі коефіцієнтів, які середньостатистично характеризують рівень витрат на одну машино-годину роботи устаткування, що утворює однорідну групу. Невідповідність даної бази розподілу при використанні в її розрахунках усереднених коефіцієнтів вимозі правильного віднесення витрат на виготовлену продукцію зумовлена наявністю істотних розходжень в експлуатаційних витратах на одну машино-годину роботи окремих видів устаткування, що входять в ту чи іншу групу.

Як свідчить практика обліку витрат на скляних підприємствах, внаслідок своєї громіздкості та трудомісткості цей метод практично не застосовується. Водночас використання наявного на практиці розподілу пропорційно до основної заробітної платні робітників виробничої сфери

набагато скорочує сам процес розподілу, проте немає ніякого економічного обґрунтування, що було доведено вище.

Окремі економісти вважають за можливе застосування деяких інших баз розподілу витрат на утримання і експлуатацію устаткування, які, на їхню думку, є обґрунтованішими: спрощений спосіб вирахування коефіцієнтів складності устаткування, де за базу береться співвідношення річних сум амортизаційних відрахувань; розподіл витрат пропорційно часу роботи устаткування з урахуванням його ремонтної складності [48, С.100-102]. Однак універсальність цих баз, їхні переваги у порівнянні з іншими базами розподілу витрат на утримання і експлуатацію устаткування піддавалися сумніву прихильниками застосування з цією метою нормативних (кошторисних) ставок.

Враховуючи вищеназвані пропозиції, а також намагання максимально наблизити та пов'язати методики розподілу витрат на утримання і експлуатацію устаткування з кінцевими результатами роботи з врахуванням специфіки скляного виробництва, можна зробити висновок про можливість застосування варіанту розподілу пропорційно кошторисним ставкам, розрахованим за спрощеним методом із застосуванням так званого "оберненого коефіцієнта трудомісткості". При цьому знижується трудомісткість складання кошторисних ставок, а сам розподіл стає економічно обґрунтованим. Крім того, цей метод дає можливість виявляти відхилення від затверджених кошторисів, своєчасно вживати заходів до попередження перевитрат.

Кошторисні ставки витрат на утримання і експлуатацію устаткування на кожний виріб розробляються планово-економічним відділом разом з іншими відділами заводууправління і служать тривалий час. Вони змінюються лише у тому разі, коли відбувається перегляд норм часу або ж змінюється структура планової програми. Розрахунок кошторисних ставок наведено в дод.К.

Обернений коефіцієнт трудомісткості розраховується шляхом ділення базової трудомісткості виготовлення певного виробу (найнижчої) на величини трудомісткості виробництва всіх інших виробів. Розподіляється плановий місячний кошторис витрат на утримання і експлуатацію устаткування пропорційно до планового випуску продукції, скоригованого на обернений коефіцієнт трудомісткості. Порівнюючи фактичні витрати на утримання і експлуатацію устаткування із витратами за кошторисом на фактичний випуск знаходимо відхилення за статтею "Витрати на утримання і експлуатацію устаткування" (див.дод.Л). Наведена методика віднесення вказаних витрат на виготовлену продукцію дасть змогу зберегти високий рівень аналітичності інформації і забезпечить якісний контроль витрат на утримання і експлуатацію устаткування за їх носіями.

У діяльності підприємств скляної промисловості є також певні проблеми в організації обліку, контролю і розподілу загальновиробничих і загальногосподарських витрат. У складі витрат на обслуговування виробництва і управління - це найбільш комплексна багатоміноменклатурна стаття. Велика кількість різноспрямованих факторів, які характеризують її взаємозв'язок із витратами структурних підрозділів і собівартості окремих видів готової продукції, не дають змоги визначити єдину прийнятну для всіх підприємств базу розподілу. Наведемо деякі, на наш погляд, істотні для підприємств скляної промисловості підходи до цієї проблеми.

Існує думка, згідно з якою найдоцільнішою базою розподілу є комплекс витрат, який найбільшою мірою відображає фактори, що впливають на формування цих витрат. Для загальновиробничих витрат таким комплексом витрат, як вважає І.С.Мацкевічус, можуть бути заробітна платня робітників виробничої сфери та витрати на утримання і експлуатацію технологічного устаткування [50,С.93-94]. Такий розподіл відображає найважливіші фактори виробництва - людину і машину, стан яких дає показник, що найповніше характеризує природу виробництва і рівень його

механізації. Як базу розподілу загальногосподарських витрат І.С.Мацкевічюс вважає доцільним використовувати суму основних витрат (сировину, матеріали, заробітну платню, витрати на утримання і експлуатацію внутрізаводського транспорту тощо) [50, С.93-94]. Ці витрати становлять майже 70-90% собівартості виробу і безсумнівно є більш обґрунтованою базою розподілу, ніж окремі види витрат, що мають значно меншу питому вагу. Цей розподіл виключає також вплив таких факторів, як матеріало- і трудомісткість. Тут чітко прослідковується зв'язок: чим меншим було відношення загальногосподарських витрат до бази, яка складається із декількох видів витрат, тим ставав меншим або повністю зникав вплив окремих змін у витратах на собівартість продукції.

Дехто з економістів допускає розподіл загальногосподарських витрат пропорційно традиційній базі розподілу - основній заробітній платні робітників виробничої сфери. Правильність такого підходу до вирішення цього завдання вони мотивують тісним зв'язком загальногосподарських витрат із управлінням живою працею. Однак ця база розподілу неприйнятна головним чином через те, що її прихильники не беруть до уваги такого важливого фактору, як відмінності в рівні механізації при виготовленні окремих видів продукції. А це певною мірою не дає змоги забезпечити правильний розподіл цих витрат.

Як бачимо, проблему розподілу витрат на обслуговування виробництва і управління не можна вважати розв'язаною. Справа в тому, що на ці витрати впливають найрізноманітніші фактори: ступінь складності та конструкція виробів, трудомісткість, рівень механізації та організації виробництва, робота економічних і технічних служб тощо. А тому для розв'язання даної проблеми, на думку деяких економістів, необхідно враховувати при розподілі залежність кожного виду витрат від факторів, що зумовлюють їхню величину в собівартості окремих виробів. Із цією метою, на думку авторів, потрібно розкласти комплексні статті витрат на такі складові час-

тини, які можна було б нормувати та які б залежали від одного-двох виробничих факторів. З цього приводу в економічній літературі обґрунтовуються можливості розукрупнення комплексних калькуляційних статей витрат і виділення з їхнього складу тих, які за своєю економічною природою основні й, отже, легше за інші піддаються нормуванню, розкривається їхня роль у формуванні собівартості продукції [48,С.89].

Розв'язання проблем щодо поліпшення постановки обліку вказаних витрат і посилення їх контролю, на думку інших авторів, полягає в локалізації витрат за відповідними підрозділами і підприємствами в цілому, відповідальними за їхній рівень і дотримання встановлених кошторисів, згідно з якими до кожного підрозділу доводяться ліміти споживання окремих видів ресурсів і організується оперативний контроль їхнього фактичного використання.

Однак ці намагання позбутися накладних витрат чи локалізувати їх не розв'язують проблеми. Адже в кінцевому підсумку всі витрати можуть стати прямими залежно від певного місця виникнення. Проте не всі вони будуть прямими щодо виготовлених виробів, оскільки розподіляються пропорційно нормам виробничого споживання, що теж свого роду база для непрямого розподілу. Ми підтримуємо думку С.А.Стукова про те, що "следует мириться с тем, что удельный вес косвенных затрат возрастает, и искать пути более точного и обоснованного их распределения между производимой продукцией, используя подходящую базу или несколько различных баз распределения для отдельных групп косвенных расходов" [90,с.172].

При вирішенні питання розподілу, перерозподілу та списання витрат на управління (тобто загальновиробничих і загальногосподарських), на нашу думку, слід виходити з того, що вони мають загальний економічний зміст, який полягає в організації, обслуговуванні виробництва та в управлінні. Їхня величина прямо залежить від масштабів підприємства, що виражаються, як правило, в кількості його працівників і потужності встановленого устатку-

вання. Тому як для загальновиробничих, так і для загальногосподарських витрат питання про вибір бази розподілу слід вирішувати однозначно. Для підприємств скляної промисловості найпридатнішою базою є заробітна платня виробничих робітників і витрати на утримання і експлуатацію устаткування.

Слід зазначити, що економічно обгрутованим співвідношенням баз і витрат, що розподіляються, буде таке, яке більшою мірою взаємопов'язане і взаємозалежне в умовах певного типу і характеру виробництва. А тому питання вибору обгрутованішої бази чи баз розподілу накладних витрат повинно вирішуватися на кожному конкретному підприємстві з урахуванням специфіки випуску продукції і рівня механізації облікових робіт.

Аналізуючи діючі на практиці і описані в спеціальній літературі підходи щодо питання вдосконалення розподілу витрат на обслуговування виробництва і управління, можна дійти висновку про односторонність способів розв'язання цієї проблеми, що зводиться до пошуків обгрутованої бази розподілу. Разом з тим розглядувана проблема має широку основу для свого розв'язання, яка, як було показано вище, прямо залежить від стану аналітичного обліку витрат на обслуговування виробництва і управління.

Хочемо зауважити, що яким би чином не розподілялися непрямі витрати, абсолютної точності і стопроцентної обгрутованості в розподілі досягнути неможливо, за винятком тих випадків, коли всі витрати на обслуговування виробництва і управління належать до одного виду продукції і тому є прямими.

Як справедливо відзначає угорський економіст А.Барток-Надь, раніше дуже багато уваги приділяли методології розподілу (точніше, "розмазуванню") непрямих витрат. Найважливіше значення має управління непрямыми витратами з метою їхнього неухильного зниження. Нині на передній план повсякденної роботи повинно висуватися майбутнє управління витратами [116,С.256]. Саме цим питанням найменше уваги

приділяють теоретики і практики - спеціалісти з питань бухгалтерському обліку, хоч рентабельність виробництва, результати господарської діяльності залежать у першу чергу від зниження витрат, а не від вибраного способу їхнього розподілу.

Значне місце в структурі витрат підприємств скляної промисловості належить амортизаційним відрахуванням. За економічною природою амортизаційні відрахування, як відомо, - спосіб відтворення капіталу, витраченого на створення і придбання амортизаційних активів, які переносять свою вартість на готовий продукт частинами залежно від періоду фізичного і морального зносу. Суми амортизаційних відрахувань, що попадають в оборотні засоби, починають самостійний рух, уже не пов'язаний з

амортизованим майном. Вони можуть залишатися вільними, направлятися знову на капітальні вкладення або на придбання інших позаоборотних активів, вкладатися в інші (не грошові) види оборотних засобів.

Загальний для платника податку порядок нарахування амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на витрати виробництва визначається ст.8 Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 р. №283/97-ВР та Інструкцією з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів від 24 липня 1997 р. №159.

Відповідно до п.8.2.1. Закону під терміном "основні фонди" слід розуміти матеріальні цінності, що використовуються у виробничій діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується через фізичний і моральний знос. Ця стаття не регулює порядок віднесення на витрати виробництва (обігу) платника податку витрат на придбання матеріальних цінностей, віднесених згідно з рішенням Кабінету Міністрів України до категорії малоцінних і

швидкозношуваних предметів. На нашу думку, настав час взагалі відмовитися від поділу засобів праці на основні фонди і малоцінні і швидкозношувані предмети. Такий поділ було проведено в далекі 30-і роки, в період становлення нормативів власних оборотних засобів і джерел фінансування капітальних вкладень. В теперішніх умовах підприємства різних форм власності придбавають майно за рахунок власних засобів, які не поділяються на джерела придбання основних і оборотних засобів.

Згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку діюче підприємство виходить із припущення неперервності своєї діяльності. Воно виходить із того, що його діяльність буде продовжуватися в осяжному майбутньому, що немає намірів і необхідності ліквідувати підприємство або суттєво його скоротити. "Хід відтворення підприємства, - за словами Г.Н.Климка та В.П.Нестеренка, - має такий вигляд: авансовані кошти - процес виробництва і зношення виробничих фондів - амортизація, прибуток - авансування у новий цикл" [67,С.197].

Враховуючи той факт, що технологія виробництва покращується приблизно кожні 8-10 років, під час придбання та встановлення нового обладнання перед підприємцями постає два основних завдання:

1) Максимально точно визначити строки експлуатації устаткування, що вводиться в дію, після того, як воно морально застаріє (тобто результат його використання не відповідатиме споживчим вимогам до продукції).

2) Вибрати найвигідніший для підприємства метод нарахування амортизації та якнайшвидше перенести початкову вартість основних фондів на новостворений продукт і понести при цьому мінімальні втрати.

Вирішення цих проблем зовні виглядає доволі простим. Для розв'язання першого завдання необхідно розрахувати два основні показники: передбачуваний максимальний строк експлуатації основних фондів і ціна їх можливої реалізації по кожній ліквідаційній одиниці - ліквідаційна вартість (тобто можливу ціну продажу як сировини). Розраховуються також витрати

на можливе переміщення основних фондів на інші виробничі підприємства з дешевшою робочою силою тощо.

При розв'язанні другого завдання вихідною інформацією служать підсумки маркетингу, за допомогою яких визначають максимально можливий рівень відпускних цін на виготовлені товари (роботи, послуги) протягом певного, встановленого в першому завданні, періоду часу. Отримана інформація служить основою визначення норм зносу основних фондів за переділами і по суті є графіком віднесення на собівартість сум зносу.

Насправді механізм нарахування та списання вартості на витрати виробництва доволі складний, хоча б тому, що інтереси підприємства не співпадають з інтересами макроекономічних інститутів. В умовах України амортизаційна політика, доведена до рівня підприємства, буде ефективною, якщо механізм списання вартості основних фондів на витрати виробництва не вступатиме в протиріччя з економічними інтересами підприємства. Можна сказати, що конкретна система амортизаційних списань є не стільки об'єктивною економічною закономірністю, скільки результатом балансування економічних інтересів держави і підприємства.

Роль держави в умовах функціонування ринкової економіки повинна зводитись до визначення строків служби, залишкової вартості, класифікаційних груп устаткування, норм амортизації, порядку відображення в обліку і звітності, переліку методів розрахунку сум зносу за періодами. Вони встановлюються у рамках єдиної державної амортизаційної політики у погодженні з податковою системою. Кожне підприємство (суб'єкт господарювання) згідно із стандартами самостійно та індивідуально для кожної одиниці устаткування вибирає певний підхід чи метод з оформленням його як елемент облікової політики.

При розробці амортизаційної політики слід мати на увазі, що стан основних фондів скляної промисловості характеризується значною часткою

застарілих об'єктів, високим ступенем їх зносу, неможливістю їх використання для виробництва продукції, яка задовільняла б вимогам ринку. З року в рік таке устаткування вимагає все більших витрат на підтримання свого робочого стану. В результаті суми зносу, що рівномірно відносяться на собівартість, щорічно збільшуються на суму ремонтних робіт.

Закон надає право платникам податку (п.8.7.) протягом звітнього року віднести до валових витрат будь-які витрати, пов'язані з поліпшенням основних фондів, у сумі, що не перевищує п'ять відсотків сукупної балансової вартості груп основних фондів на початок звітнього року. Встановлюючи цю величину, законодавці, очевидно, виходили з того, що сума витрат на поточний і капітальний ремонт в середньому складає 5%. Тому 5% витрат визнали за доцільне відносити на результати діяльності відразу. Перевищення цієї величини збільшує балансову вартість основних фондів і дає можливість відшкодувати витрати через механізм амортизації. При цьому відповідно до п.14 Інструкції складається бухгалтерський запис:

Д-т 01 "Основні засоби" (відповідний субрахунок)

К-т 03 "Ремонт основних фондів"

Ця норма направлена на стабілізацію результатів фінансової діяльності при проведенні великомасштабних витрат на поточний і капітальний ремонт.

Ефективна амортизаційна політика, яка враховує інтереси як підприємців, так і бюджету, повинна передбачати пошук найбільш гнучких форм регулювання відшкодування вартості основних фондів. Амортизаційні відрахування повинні формуватися і використовуватися на підставі правил, які зафіксовані у міжнародних стандартах.

Особливу увагу хочемо звернути на питання застосування на вітчизняних підприємствах методів прискореної амортизації. Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості №473 від 26 квітня 1996 року [5] а також Законом (п.8.6.2) [1] підприємствам (платникам податку) дозволяється

самостійно приймати рішення про прискорену амортизацію основних фондів групи 3. Для компенсації росту цін на продукцію та сприяння прискореного формування коштів на технічне переозброєння та закупку нового устаткування передбачається збільшення амортизаційних відрахувань в перші роки за рахунок їх зменшення в наступних періодах.

Слід зазначити, що в економічній літературі ведуться широкі дискусії щодо доцільності застосування методів прискореної амортизації у вітчизняній практиці. А тому спробуємо підійти до цього питання логічно і з'ясувати всі плюси та мінуси цього методу.

Відомо, що застосування методів прискореної амортизації зумовлено:

- по-перше, об'єктивно викликаними в Україні ринковими перетвореннями економіки, зміною форм власності, що в свою чергу вимагає реформування системи обліку та його складових зокрема;
- по-друге, намаганням (особливо в умовах НТП) швидше оновлювати фізично і морально старіючі основні засоби, що повинно допомогти вистояти в конкурентній боротьбі і закріпити свої позиції на ринках збуту;
- по-третє, прагненням підприємців якнайшвидше повернути собі авансований капітал, який не встиг ще значно знецінитись внаслідок нестабільності курсу валют та інфляційних явищ в економіці більшості держав;
- по-четверте, намаганням державних структур таким чином (на законодавчому рівні) обмежити маневрування (як правило, підвищення) амортизаційними відрахуваннями, яке допускається деякими підприємствами з метою штучного завищення собівартості продукції і уникнення таким чином оподаткування.

Слід також брати до уваги той факт, що перехід вітчизняних підприємств на методи прискореної амортизації може призвести до збільшення трудомісткості робіт по нарахуванню амортизації. Доведеться по кожному об'єкту робити розрахунки та щорічно їх коригувати. При цьому

кількість об'єктів на промислових підприємствах досягає кількох тисяч одиниць. Якщо нині, за підрахунками спеціалістів, 2/3 всієї облікової роботи випадає на розрахунки по заробітній платі, то у випадку впровадження методів прискореної амортизації ці пропорції можуть змінитися в сторону обліку основних засобів. Тут важливо зважити, чи окупиться збільшення чисельності облікового персоналу отриманими результатами?

Вплив прискореної амортизації може дати ефект лише за умови, якщо нею охоплені всі основні засоби і нарахування по них починається одночасно. В звичайних умовах застосування методів прискореної амортизації лише по нових об'єктах, як правило, не спричиняє помітного впливу на ріст амортизаційних відрахувань. Розрахунки показують, що навіть в ідеальному випадку, коли методи прискореної амортизації застосовуються по всіх об'єктах, різке збільшення амортизації по одних, заново введених, "гаситься" таким же різким зниженням амортизації по інших, старіших. Пояснюється це тим, що з моменту введення в експлуатацію нові машини і устаткування спочатку використовуються більш продуктивно, ніж після їх ремонту. В результаті цей метод майже нічого не дає в порівнянні з перевіреним і надійним традиційним прямолінійним (пропорційним) методом нарахування амортизації.

Він, за свідченням американських вчених, в США застосовується набагато ширше, ніж всі інші методи амортизації разом узяті. Як бачимо, навіть в індустріально розвинутих країнах метод прискореної амортизації використовується, як правило, для досягнення найближчих цілей але не практикується постійно.

2.3. Облік зведення витрат виробництва

Облік зведення витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції - завершальний етап виробничого обліку. Тому він повністю залежить від точності обліку витрат виробництва, обліку і оцінки обсягу незавершеного виробництва, методів розподілу накладних витрат і завершується складанням звітних калькуляцій одиниці різних видів продукції.

Слід зазначити, що в економічній літературі поняття "Облік зведення витрат" трактується ще й як "Зведений облік витрат", "Зведення витрат" тощо. Ми поділяємо думку В.В.Сопка і В.М.Пархоменка, котрі для визначення цього поняття як відправний момент беруть до уваги поетапну побудову обліку процесу виробництва [118, С.149]. В контексті сказаного категорія "облік зведення витрат" за своїм економічним змістом найбільшою мірою відповідає цим вимогам.

Незважаючи на наявність різних тлумачень цього поняття, суть його не змінюється - це етап завершення обліку використання продуктивних сил, що дає можливість отримати загальну суму витрат на виробництво за певний проміжок часу.

Слід нагадати, що облік витрат і калькулювання собівартості ми розглядаємо у роботі як два, хоч і взаємопов'язані, але все таки відособлених етапи виробничого обліку. При цьому в зведеному обліку на етапі узагальнення витрат виробництва за об'єктами калькулювання вирішуються дві задачі: використання даних зведеного обліку для визначення фактичної собівартості всієї товарної продукції підприємства і для калькулювання собівартості одиниці кожного виду продукту.

На методику та техніку обліку зведення витрат виробництва впливають різні фактори. В основному це ті самі фактори, що впливали на постановку

обліку витрат виробництва на попередніх етапах. На даному етапі роботи перед теоретиками і практиками стоїть проблема вибору варіантів зведення. В практичній діяльності їх нараховується біля десятка. Проте найширшого розповсюдження дістали два: безнапівфабрикатний та напівфабрикатний, на долю яких випадає майже 80% виробництва.

Застосування цих варіантів зведеного обліку витрат правомірне; обидва характеризують достовірність і однакову трудомісткість вирахування собівартості продукції. Практики все ж, висловлюючись у пресі за безнапівфабрикатний облік, твердять, що при його використанні забезпечується краща якість калькуляції. Зауважимо, що застосування того чи іншого варіанту зведеного обліку витрат залежить від умов і характеру виробництва, а також від технології виготовлення продукції та структури управління виробництвом.

На підприємствах скляної промисловості, які спеціалізуються на виробництві сортової посуду та художнього скла, облік витрат здійснюється за наступними переділами: приготування шихти, варка скломаси, виготовлення виробів, обробка виробів. Використання попередільного методу з окремими елементами нормативного методу обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції у досліджуваній галузі підприємствах сортової посуду і художнього скла, має такі особливості.

1. Облік виробничих витрат за переділами здійснюється в спеціальних регістрах в розрізі цехів, дільниць, операцій, печей, видів скла (кольорове, безколірне просте і накладне, кришталеве), способів виготовлення (ручне і механізоване виробництво), калькуляційних статей витрат, груп однорідної продукції, які включають вироби подібні за конструкцією, технологією, мають однакове призначення, вихідну сировинну базу, і відрізняються тільки сортами, артикулами, рисунками тощо. Облік ведеться за поточними нормами, змінами норм і відхиленнями від норм, що складає характерну

особливість зведеного обліку витрат виробництва в умовах нормативного методу.

2. Напівфабрикати, отримані в одному переділі, служать вихідним матеріалом для наступних переділів. Вони оцінюються для передачі їх в інший переділ, тому застосовується напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат виробництва.

3. Витрати на сировину, основні і допоміжні матеріали сконцентровані в основному на переділі "Приготування шихти", де вони визначаються на основі даних нагромаджувальних і групувальних відомостей по витрачання кожного виду сировини згідно з рецептурою шихти.

Вартість допоміжних матеріалів, що мають місце на переділах "Виготовлення та обробка скловиробів" відноситься на об'єкти обліку витрат (вироби за артикулами), як правило, прямим шляхом на основі первинних документів на відпущену сировину і матеріали у виробництво і звітів цеху. При неможливості прямого віднесення вони розподіляються пропорційно витратам за кошторисними (нормативними) ставками.

4. Використане паливо і енергія на технологічні цілі розподіляються між об'єктами обліку витрат прямим шляхом. При неможливості прямого їх віднесення - пропорційно витратам за кошторисними (нормативними) ставками.

5. Основна заробітна плата виробничих робітників, а також доплати за роботу в нічний час, понадурочні роботи тощо відносяться на об'єкти обліку витрат за прямою ознакою (напр., заробітна плата складачів шихти, засипщиків шихти і бою у піч, скловарів і ін.) на основі даних первинних документів по обліку виробітку і заробітної плати.

Та частина заробітної плати робітників, пряме віднесення якої на об'єкти обліку витрат затруднена, розподіляється пропорційно до певних баз: наприклад, зарплата дробільників доломіту розподіляється пропорційно до витрат доломіту на той або інший вид шихти; підмінних скловарів - вазі

звареної скломаси; почасово оплачуваних робітників - за допомогою кошторисних ставок.

6. Завантажуваний у піч склобій оцінюється за плановою собівартістю 1 т шихти з обліком її угару. Дані такого обліку використовуються в подальшому при калькулюванні собівартості продукції для прямого віднесення втрат від браку і бою на відповідні вироби.

7. Витрати на відшкодування зносу інструментів і пристроїв цільового призначення і інші спеціальні витрати, витрати на утримання і експлуатацію обладнання та загальновиробничі витрати включаються у витрати виробництва певних груп скловиробів даного переділу в загальноприйнятому порядку.

8. Незавершене виробництво визначається по операціях на всіх дільницях цехів за переділами на основі даних інвентаризації (заміру залишків скломаси в печах) або оперативного обліку руху напівфабрикатів і оцінюється згідно з прийнятою методикою.

9. Витрати за переділами визначаються розрахунковим шляхом: залишки незавершеного виробництва на початок місяця плюс витрати виробництва за місяць, мінус залишки незавершеного виробництва на кінець місяця, мінус списання на кінцевий брак і інші списання.

10. Фактична собівартість продукції визначається сумуванням витрат, що обліковуються за окремими технологічними переділами, які складають замкнутий цикл виробництва даного підприємства.

Для визначення фактичної собівартості продукції в умовах нормативного методу обліку по кожному виду або групі однорідних виробів у розрізі калькуляційних статей витрат складається відомість зведеного обліку витрат виробництва, яка заповнюється в результаті обробки первинних документів (див.дод.М). Порядок складання і заповнення відомостей зведеного обліку витрат на виробництво залежить від повноти

впровадження нормативного методу обліку, а також методів визначення розмірів і оцінки незавершеного виробництва.

На підприємствах, де добре налагоджена нормативна база, а зміни норм протягом року порівняно незначні для зменшення роботи допускається упущення показників, призначених для відображення змін норм. У цих випадках залишки незавершеного виробництва на кінець місяця переносяться на наступний місяць.

На підприємствах, де періодичні зміни норм досягають значних розмірів, виникає необхідність переоцінки залишків незавершеного виробництва на кінець місяця до рівня змінених норм. Оскільки в багатоміноменклатурному виробництві бухгалтерське узагальнення змін норм пов'язане з трудомісткими калькуляційними розрахунками, то всі зміни норм, як правило, вносять в нормативну калькуляцію станом на 1-ше число наступного місяця. Зміни норм, які відбуваються протягом місяця, узагальнюються розрахунковим шляхом: множенням різниці між новою і діючою на початку місяця нормою на кількість виробів, виготовлених після впровадження нової норми.

Приурочені на початок місяця зміни поточних норм і нормативних калькуляцій визивають необхідність перерахунку вхідних залишків незавершеного виробництва до рівня собівартості за заново введеними нормами. Можливі два способи перерахунку.

Якщо змінам норм підлягає невелика кількість виробів (напівфабрикатів), то їх вартість визначають за заново введеними нормативами прямим розрахунком, перемноживши різницю між новими і старими нормами на кількість виробів за даними інвентаризацій або оперативного обліку.

При суттєвих змінах норм і багатоміноменклатурності залишків незавершеного виробництва його залишки переоцінюються за допомогою коефіцієнтів або відсоткового співвідношення норм (співвідношення

величини норми до і після зміни, виражене у відсотках). Залишок незавершеного виробництва на початок місяця за новими нормами визначається множенням величини незавершеного виробництва на початок місяця за старими нормами на вираховане вище відсоткове співвідношення або коефіцієнт. Різниця між вартістю незавершеного виробництва на початок місяця, вирахованого за старими і новими нормами є результатом перерахунку незавершеного виробництва.

Зауважимо, що незначні зміни норм відображаються в поточному обліку як один із факторів відхилень від норм. Як показує практика, у масовому виробництві, яким є скляне, віднесення відхилень від норм на незавершене виробництво недоцільне, оскільки його залишки на початок і кінець місяця не схильні до різких коливань (залишки скломаси у ванних печах, залишки шихти в контейнерах). Це лише ускладнить щомісячні розрахунки. Подібно виглядає справа із змінами норм, які повністю списуються на товарний випуск продукції. Хоч такий метод допускає деяку умовність, однак його застосування оправдане на підприємствах скляної промисловості, оскільки вплив змін норм і відхилень від норм на собівартість скловиробів незначний.

Важливо також відзначити, що на підприємствах скляної промисловості, які використовують нормативний метод обліку, склалися два способи бухгалтерського узагальнення витрат виробництв в регістрах зведеного обліку.

Використання першого з них для розрахунку фактичної собівартості випуску готової продукції за звітний місяць передбачає виключення із загальної суми витрат виробництва, відображених на рахунку 20 (з обліком вхідного залишку незавершеного виробництва) нормативної собівартості браку у виробництві і різні списання на невиробничі рахунки недостач незавершеного виробництва (за мінусом надлишків) і залишків незавершеного виробництва на кінець місяця.

Особливість другого способу зведеного обліку полягає в тому, що залишки незавершеного виробництва на кінець місяця оцінюються методом прямого підрахунку на основі перевірених бухгалтерією даних оперативного кількісного обліку виробів і напівфабрикатів або періодичних інвентаризацій. Фактичну собівартість даного виду продукції визначають шляхом приєднання до її нормативної собівартості сум змін і документованих відхилень від норм, включаючи невраховані протягом місяця відхилення.

Слід наголосити, що величина неврахованих в оперативному порядку відхилень від норм є одним із критеріїв якості виробничого обліку. Їх розміри можуть бути зведені до мінімуму при добре налагодженому нормативному господарстві, чіткій системі документування перевитрат матеріалів, ліквідації приписок до виробітку і скритих втрат від браку.

Калькулювання собівартості продукції завершується розрахунком фактичної собівартості одиниці продукції (1000 шт. виробів даного артикулу). Визначається як частка від ділення загальної суми собівартості окремого виду продукції на кількісні характеристики даного виду.

Для правильного калькулювання собівартості продукції важливе значення має обґрунтований розподіл витрат між випуском готової продукції і незавершеним виробництвом. Згідно із встановленим порядком залишки незавершеного виробництва оцінюються за виробничою фактичною собівартістю. В собівартість незавершеного виробництва включаються або всі статті, що утворюють виробничу (фабрично-заводську) собівартість, або тільки статті, що складають цехову собівартість. При цьому до уваги беруться особливості наростання витрат у незавершеному виробництві.

На підприємствах, що випускають велику номенклатуру продукції, розрахунок нормативної собівартості незавершеного виробництва на кінець місяця на основі даних оперативного кількісного обліку виробів (напівфабрикатів) або результатів інвентаризацій дуже трудомісткий. В таких

випадках доцільно вираховувати собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця розрахунково-балансовим способом за формулою:

$$\text{НЗВк} = \text{НЗВп} + \text{В} - \text{Сф} - \text{С} \pm \text{П}, \quad (2.1)$$

де НЗВк - незавершене виробництво на кінець місяця за нормативною оцінкою;

НЗВп - незавершене виробництво на початок місяця за нормативною оцінкою;

В - витрати виробництва за звітний місяць, враховані на рахунку 20;

Сф - фактична собівартість товарної продукції за звітний місяць;

С - різні списання витрат на невиробничі рахунки (брак у виробництві, відходи тощо)

П - нормативна собівартість недостач (-) або надлишків (+) незавершеного виробництва;

Такий метод характерний для класичного варіанту нормативного методу обліку, коли більша частина відхилень від норм документально облічена. Проте на практиці це виглядає дещо інакше. Лише окремі скляні підприємства калькують собівартість виробничих витрат із відособленим відображенням витрат за нормою, відхиленнями від норм і фактично. При цьому таке відокремлене відображення здійснюється тільки по основній номенклатурі готової продукції і лише по прямих витратах (сировина, заробітна плата тощо).

При такій методиці оцінки незавершеного виробництва нерідко скриваються похибки в обліку, що викривлюють собівартість товарної продукції. Це відбувається на підприємствах, де діючі норми витрат матеріалів і заробітної плати недостатньо обгрунтовані і значних розмірів досягають недокументовані відхилення від норм, які осідають в залишках незавершеного виробництва. У цих умовах тільки кварталні або річні інвентаризації дають змогу виявити і віднести на собівартість забраковані вироби, залишки зі знятих із виробництва замовленнях і інші скриті втрати і

недокументовані відхилення від норм, які не виправдано рахуються у складі незавершеного виробництва. Такі списання робляться не на ту продукцію, з виробництвом якої пов'язані відхилення. Розшифрувати їх за місцями виникнення, причинами і винуватцями стає вже неможливим.

Досвід застосування нормативного методу обліку виробництва на підприємствах галузей скляної промисловості показує, що при належному бухгалтерському контролі за організацією кількісного обліку руху напівфабрикатів можна вираховувати собівартість готової продукції за наведеною вище формулою, не звертаючись до обов'язкової щомісячної інвентаризації незавершеного виробництва, що значно скоротить облікові роботи.

При цьому залишки незавершеного виробництва можна визначати і в міжінвентаризаційні періоди за обліковими даними про щомісячні залишки напівфабрикатів, тобто за балансами їх руху. За таким методом обліку необхідно спростити і оцінку незавершеного виробництва, частка залишків якого у загальному обсязі виробництва, як свідчить практика, поступово зменшується. В окремих випадках його залишки доцільно оцінювати за вартістю сировини і основних матеріалів або за нормативною собівартістю в частині прямих витрат. Всі інші витрати доцільно відносити на собівартість готових виробів. Цей спосіб оцінки, на нашу думку, з часом отримає широке поширення на вітчизняних підприємствах. За його допомогою можна буде оперативніше виявляти різні недокументовані відхилення від норм і таким чином запобігати тривалому їх осіданню в сумах незавершеного виробництва, що робить ці суми більш реальними і достовірними.

Таке спрощення оцінки залишків незавершеного виробництва виключить можливість довільної їх оцінки і може бути прийнятим в діяльності більшості підприємств. Цей метод доцільно також поєднувати з вибірковою інвентаризацією найбільш дорогих і дефіцитних напівфабрикатів.

В індивідуальному виробництві оцінку незавершеної продукції в основному здійснюють виходячи із ступеня готовності кожного виробу чи групи виробів.

Зведення витрат у цілому по підприємству здійснюється в нагромаджувальній відомості по обліку витрат на випущену готову продукцію, що складається на основі даних відомостей обліку витрат за переділами, розподілу загальновиробничих (господарських) і позавиробничих витрат. Через те, що витрати на випуск продукції переділів "приготування шихти" і "варка скломаси" є загальними, тобто відносяться одночасно на всі виготовлені вироби, їх необхідно попередньо розподілити між видами продукції. Собівартість скломаси розподіляється постатейно між артикулами скловиробів пропорційно вазі готових виробів. Розрахунок розподілу скломаси наведено в дод.Н.

Однією з важливих умов здійснення нормативного методу обліку витрат і калькулювання є складання калькуляцій нормативної собівартості (див. дод. П). Нормативні калькуляції використовуються як база для розрахунку нормативної собівартості виробів на основі діючих норм витрат для складання звітних калькуляцій та визначення загальної суми відхилень від норм. Комплексний характер управління витратами передбачає дотримання єдності методики використання норм витрат у плануванні, документуванні, звітності і аналізі. Тому номенклатура статей нормативних калькуляцій повинна бути ідентичною з номенклатурою планових і звітних калькуляцій і відповідати типовій номенклатурі, передбаченій у галузевій інструкції з планування і обліку собівартості. Таким чином досягається єдина основа складання звітної калькуляції.

Слід зазначити, що на підприємствах скляної промисловості планова собівартість близька до нормативної і тому може бути взята за основу при нормативному обліку витрат. Елементи нормативного способу

калькулювання необхідно поширити на всю номенклатуру випущеної продукції і на всі елементи витрат. При цьому не слід забувати, що нормативні калькуляції виробів за змінними витратами - один із елементів інтеграції директ-костінга і нормативного обліку, що позитивно впливає на оперативність і аналітичність виробничого обліку.

Зауважимо, що нині результати звітної калькуляції не спричиняють будь-яких суттєвих впливів на управління рішенням, оскільки ці результати стають відомими лише через 3-6 місяців після закінчення виробництва. Використання елементів нормативного методу, на нашу думку, підвищить аналітичність звітних калькуляцій. Їх складають приєднавши до нормативної собівартості одиниці продукції величину змін і відхилень від норм, виходячи з прямих розрахунків або індексів змін і відхилень від норм, вирахованих в реєстрі зведеного обліку витрат виробництва.

У перспективі, особливо в масових і крупносерійних виробництвах, на нашу думку, можна буде відмінити складання звітних калькуляцій. Це пояснюється тим, що в умовах високого рівня нормування витрат, суворого дотримання виробничої і технологічної дисципліни, спеціалізації і кооперування підприємств і цехів, а також значного вдосконалення управління підприємством за допомогою ЕОМ фактична собівартість буде мало відрізнятися від нормативної.

Зауважимо, що до цього часу калькулюванню собівартості продукції не приділяли належної уваги. Однією з причин запущеності калькулювання є те, що перевіряючі і контролюючі органи в основному звертали увагу на суворе дотримання законодавства в частині правомірності включення витрат у собівартість продукції в цілому по підприємству, вважаючи визначення собівартості окремих її видів справою самого підприємства. Тому бухгалтерські працівники першочергового значення надавали саме правомірності включення витрат у собівартість продукції, а не правдивості і обґрунтованості калькулювання собівартості окремих видів продукції (робіт,

послуг). До того ж інфляційні процеси, відсутність реальної конкуренції між товаровиробниками призвели до того, що на багатьох підприємствах калькулюванню собівартості продукції приділяли недостатньо уваги.

З переходом народного господарства України до ринкової економіки перед товаровиробниками постає завдання - не просто визначити фактичну собівартість виробу, а розрахувати таку собівартість, яка в нинішніх умовах роботи підприємства на ринку могла б забезпечити йому певний прибуток. Підприємцям і керівникам різних рівнів при прийнятті рішень і в процесі управління виробничо-господарською діяльністю потрібна інформація, що міститься у виробничому обліку. Тому відношення до калькулювання собівартості продукції повинно істотно змінитися. Вивчення поведінки витрат із застосуванням математико-статистичних методів встановлених певних закономірностей у динаміці і співвідношеннях окремих видів витрат повинні стати невід'ємною частиною калькуляційної роботи на вітчизняних підприємствах.

Для налагодження калькуляційної справи на підприємстві потрібно розв'язати ряд проблем, дотримуючись при цьому певних принципів. Однією з важливих проблем правильності обліку витрат виробництва є обов'язкове відображення в первинних документах напрямків витрат, тобто вказівок, на які саме цілі направляються матеріальні і трудові ресурси. Це дасть можливість віднести витрати на певні об'єкти обліку і калькулювання і таким чином правильно згрупувати їх при віднесенні на собівартість конкретного виду (групи) продукції. Чим більше витрат буде віднесено прямо на собівартість, тим точніше вона буде скалькульована. У випадку, коли неможливо прямим шляхом віднести матеріали і заробітну плату на собівартість конкретного виду продукції, використовують методи непрямого розподілу витрат між об'єктами калькулювання.

Другою важливою проблемою системи калькулювання є вибір методики розподілу непрямих витрат. У галузевих інструкціях і

рекомендаціях наведено кілька методик розподілу непрямих витрат: за кошторисними ставками витрат на одиницю кожного виду продукції; пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників, до витрат переділу, прямих витрат, кількості переробленої сировини і матеріалів або випущеної продукції. Незважаючи на переваги та недоліки вказаних вище методик, найбільшого поширення набув метод розподілу пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників, що пояснюється здебільшого простотою його застосування.

Третя проблема системи калькулювання - вибір способів (варіантів) калькулювання собівартості продукції. Слід зауважити, що для забезпечення менеджерів оперативною інформацією в теорії і практиці управління собівартістю і прибутком на Заході декларується застосування наступних принципів оцінки точності калькулювання: найточніша калькуляція виробу не та, яка найповніше після багаточисленних розрахунків і розподілів, включає в себе всі види витрат підприємства, а та, яка охоплює тільки витрати, безпосередньо пов'язані з випуском даної продукції, виконанням робіт і послуг.

Тому нині в калькуляційній роботі поступово треба переходити від трудомістких розрахунків по розподілу непрямих витрат і визначення точної фактичної собівартості на прогностні розрахунки собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій, організацію контролю за їх дотриманням у процесі виробництва.

Відмітимо, що у вітчизняній практиці назріли умови для істотного спрощення системи калькулювання. У Положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції передбачено поділ витрат на умовно-постійні і умовно-змінні, що дасть змогу суттєво спростити систему калькулювання. Після закінчення звітної періоду їх відносять на зменшення доходу. Це дасть можливість підприємствам і організаціям оцінювати випущену продукцію, виконані роботи та надані послуги і залишки неза-

вершеного виробництва за скороченою собівартістю, тобто без включення до неї постійних (пов'язаних з обслуговуванням і управлінською виробничою діяльністю) витрат. А правильно вирахована скорочена собівартість є надійною основою для прийняття управлінських рішень.

Четверта проблема - це періодичність складання звітних калькуляцій собівартості продукції. З формуванням в Україні ринкової економіки застаріли вказівки щодо щоквартального і щомісячного складання звітних калькуляцій, які доводились до підприємств. Калькулювання на рівні прямих (змінних) витрат призводить до зменшення обсягу обліково-калькуляційних робіт і збільшення строків періодичності складання фактичних звітних калькуляцій до одного разу в квартал і навіть в рік.

Слід зазначити, що в зарубіжній економічній літературі нині чітко прослідковується два основних напрямки вдосконалення калькулювання собівартості продукції (на Заході - облік за носіями витрат).

Прихильники першого напрямку пропонують і далі вдосконалювати методи первинного відображення, збору і групування виробничих витрат для більш точного віднесення прямих витрат, обґрунтованого розподілу накладних витрат між калькуляційними об'єктами, що в результаті дасть змогу більш точно вираховувати собівартість продукції.

Суть другого напрямку полягає у спрощенні калькуляційних розрахунків. Так, для скорочення трудомісткості обліку пропонують взагалі відмовитися від щомісячного калькулювання собівартості продукції, а фактичну собівартість калькуляційного об'єкту визначати один раз в півріччя або навіть в рік.

На вітчизняних підприємствах на даному етапі функціонування економіки, на нашу думку, немає потреби вести паралельний облік за двома системами: на основі розподілу всіх непрямих витрат і за спрощеними методами калькулювання собівартості. Для підприємств, які використовують

спрощені методи калькулювання, достатньо періодично позасистемно в міру потреб та залежно від цілей управління вираховувати повну собівартість.

Це дасть змогу (в умовах інфляції скоригувавши витрати на індекс інфляції) аналізувати, які фактори і в якому напрямку вплинули на рівень витрат та накреслити шляхи раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у процесі виробництва, виконання робіт, надання послуг.

На сучасному етапі функціонування економіки завдання полягає в тому, щоб, вивчивши досвід практики вітчизняного та зарубіжного виробничого обліку, створити таку систему калькулювання витрат, яка, враховуючи особливості сучасного стану економіки України, найповніше відповідає б вимогам управління виробництвом, дозволяє визначати результати діяльності та покращувати економічну роботу підприємств, накреслити шляхи подальшого зниження виробничих витрат.

Узагальнюючи діючу на підприємствах скляної промисловості практику обліку витрат виробництва можна зробити такі висновки:

1. Матеріальні витрати обліковуються як узагальнена усереднена величина не диференційована ні за факторами, ні за центрами відповідальності, що практично виключає можливість використання облікової інформації для управління формуванням матеріальних витрат. На різних стадіях технологічного циклу мають місце брак, вимушені заміни, а також бій, що є найціннішим екологічно чистим видом відходів власного виробництва, які неминуче призводять до відхилення від встановлених норм.

Для упорядкування обліку відходів і організації контролю за їх використанням необхідно: по-перше, організувати окремий збір і облік технологічних витрат у виробництві за місцями їх утворення; по-друге, розробити норми технологічних відходів не тільки по кожному переділу, а й по кожній операції і на їх основі здійснювати облік відходів браку за принципами нормативного методу; по-третє, визначати реальну величину

відхилень від норм і документально їх оформляти; по-четверте, здійснювати заходи для покращення якості продукції, що дасть змогу зменшити витрати, пов'язані з випуском забракованої продукції і виправленням браку. Втрати від недовикористання відходів слід вважати збитками. Вони повинні відображатися на зменшенні прибутку і показуватися окремою статтею "Збитки від недовикористання відходів" у складі прибутку від реалізації.

2. Важливим моментом у вдосконаленні та еволюції калькуляційної справи є пошуки оптимального методу розподілу витрат на обслуговування виробництва і управління.

Витрати на утримання і експлуатацію устаткування доцільно розподіляти пропорційно кошторисним ставкам, розрахованим за спрощеним методом із застосуванням так званого "оберненого коефіцієнта трудомісткості". При цьому знижується трудомісткість складання кошторисних ставок, а сам розподіл стає економічно обгрунтованим. Крім того, цей метод дасть можливість виявляти відхилення від затверджених кошторисів, своєчасно вживати заходи дощого попередження перевитрат.

При вирішенні питання розподілу, перерозподілу та списання витрат на управління (тобто загальновиробничих і загальногосподарських) слід виходити з того, що вони мають загальний економічний зміст, який полягає в організації, обслуговуванні виробництва та в управлінні. Їхня величина прямо залежить від масштабів підприємства, що виражаються, як правило, в кількості його працівників і потужності встановленого устаткування. Тому як для загальновиробничих, так і для загальногосподарських витрат питання про вибір бази розподілу слід розв'язувати однозначно. Для підприємств скляної промисловості найпридатнішою базою є заробітна платня виробничих робітників і витрати на утримання і експлуатацію устаткування.

3. Суть обліку зведення витрат визначено як етап завершення обліку використання продуктивних сил, що дає можливість отримати загальну суму витрат виробництва за певний проміжок часу. На підприємствах скляної

промисловості застосовується попередільний метод обліку витрат. Зведений облік ведеться за такими переділами: приготування шихти, варка скломаси, виготовлення виробів, обробка виробів.

Залишки незавершеного виробництва доцільно оцінювати за вартістю сировини і основних матеріалів або за нормативною собівартістю в частині прямих витрат. Всі інші витрати відносять на собівартість готових виробів. Таке спрощення оцінки залишків незавершеного виробництва виключає можливість довільної їх оцінки і може бути прийнятим в діяльності підприємств галузі. Цей метод доцільно також поєднувати з вибірковою інвентаризацією дорогих і дефіцитних напівфабрикатів.

4. Для налагодження калькуляційної справи на підприємстві потрібно розв'язати ряд проблем, дотримуючись при цьому певних принципів. Найважливішими серед них є: обов'язкове відображення в первинних документах напрямків витрат; вибір методики розподілу непрямих витрат; вибір способів (варіантів) калькулювання собівартості; періодичність складання звітних калькуляцій собівартості продукції.

У перспективі особливо в масових і крупносерійних виробництвах можна буде відмінити складання звітних калькуляцій. Це пояснюється тим, що в умовах високого рівня нормування витрат, суворого дотримання виробничої і технологічної дисципліни, спеціалізації і кооперування підприємств і цехів, а також значного вдосконалення управління підприємством за допомогою ЕОМ фактична собівартість буде мало відрізнятися від нормативної.

Розділ 3

МОДЕЛЮВАННЯ ТА НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

3.1. Аспекти моделювання облікових процесів

З поглибленням ринкових відносин, з поступовою перебудовою економіки істотно зростає значення контролю за поточними витратами і прогнозування майбутніх витрат. Перед кожним керівником підприємства, що працює у вільній ринковій економіці, повинно стояти запитання: якою є різниця між ринковою ціною і змінними витратами, щоб цією різницею покрити величину постійних витрат? На це запитання лише тоді можна дати точну відповідь, коли облік і особливо виробничий, постачатиме керівництву необхідну інформацію. Відповідні облікові дані, які використовуються для обґрунтування економічних рішень, можна отримати використовуючи в обліку сучасні методи обліку витрат.

У розв'язанні актуальних проблем подальшого вдосконалення організації і методології обліку і, зокрема, витрат виробництва на підприємствах скляної промисловості істотне місце займає моделювання облікових процесів.

Історія економічного розвитку показує, що факти господарського життя майже завжди вивчалися за допомогою прийомів, які виступали і продовжують виступати в ролі своєрідних моделей. Хоча слово "модель" стало популярним лише останнім часом у зв'язку з поширенням ідей кібернетики, бухгалтери займаються моделюванням економіки вже, принаймні, років п'ятсот.

Вся історія бухгалтерського обліку - це історія розвитку моделей від простих (ізоморфних) до більш складних (гомоморфних), що дають змогу спростити управління господарськими процесами і зробити це управління ефективнішим.

Нині метод моделювання знаходить застосування майже у всіх галузях людської діяльності, перетворюючись в один із основних методів пізнання. В бухгалтерському обліку, як функції управління, що оперує великою кількістю взаємопов'язаних змінних величин, які характеризують різні сторони діяльності виробничого комплексу, можливе і є нагальна необхідність у широкому застосуванні моделей. Однак, не дивлячись на широке поширення поняття "модель" і "моделювання", вони не отримали однозначного визначення. В одних випадках модель ототожнюється з теорією або дослідним взірцем будь-якого нового явища, в іншому - під моделлю розуміють ідеалізацію явища, що вивчається.

Моделюванню обліку, особливо витрат виробництва, присвячені дослідження Е.Купферногеля, Е.Полащевського і М.Райка (ФРН), В.Олейнічека і Т.Вирабіцкого (ПР). У російській практиці одним із перших проблеми моделювання обліку витрат виробництва і, зокрема нормативного методу, досліджував Е.К.Гільде, котрий відзначав, що при побудові будь-яких моделей неможливо і нема потреби враховувати всі без виключення деталі. За основу необхідно приймати найбільш важливі процеси, явища, або виробничі ситуації, які з достовірною точністю характеризували б ту чи іншу модель обліку виробничих витрат, яка є прийнятною для управління підприємством і його підрозділами в даний момент [24].

Окремі аспекти моделювання обліку висвітлюються в працях В.Ф.Палій [70], Р.В.Соколова [81] та ін. Зокрема, В.Б.Івашкевич узагальнив принципи моделювання для розв'язання організаційних і методичних питань бухгалтерського обліку [35;36]; А.С.Бородкін розглядає інформаційні методи Е.К.Гільде як економіко-організаційне моделювання, (що визначає

організацію бухгалтерського обліку і включає його прогресивні форми), оскільки вони, на його думку, не достатньо відповідають принципам інформаційного моделювання [17;18]. Проблеми моделювання в умовах нормативного методу обліку витрат виробництва, а також формування та функціонування ринкових відносин висвітлюються в працях В.В.Сопка, оскільки, на його думку, облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції є найскладнішою ділянкою бухгалтерського обліку [84;87;88].

Проте в економічній літературі та в практичній діяльності не знайшла відображення цілісна система інформаційного моделювання обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції в умовах переходу країни до ринкових відносин. Ми поділяємо думку В.П.Завгороднього, який відзначає, що "В даний час, недивлячись на намагання розробки моделей у бухгалтерському обліку, є ще ряд невирішених проблем моделювання облікової інформації. Модель лише тоді стає дійсним, повноцінним засобом пізнання і предметом спеціальних логічних досліджень, коли вона створюється на основі певних правил і на її основі роблять конкретні логічні або математичні якісні або кількісні висновки" [32,С.95].

До числа актуальних, але не достатньо розроблених питань застосування моделей у бухгалтерському обліку відносяться: класифікація моделей, що застосовуються в обліку; сфера застосування окремих видів моделей; зміст окремих видів моделей і принципи їх побудови і застосування. А тому дослідження цього питання є актуальним і необхідним.

Для розгляду вказаних питань необхідно дати визначення поняття моделювання в бухгалтерському обліку. Під моделюванням, на нашу думку, слід розуміти метод відтворення, що дає позірне уявлення про майбутній стан облікового процесу в динамічному розвитку у формі логічних узагальнень чи математичних рівнянь та графіків. Основою встановлення зв'язків і відношень між елементами моделі є об'єктивно існуючі науково-

технічні і економічні явища і процеси. Моделювання дає змогу здійснювати наукові експерименти, передбачаючи майбутні ситуації, аналізувати вплив на них різних факторів, робити узагальнення.

При загальноприйнятому традиційному розумінні облік витрат розглядається як складова частина (підсистема) загальної системи бухгалтерського обліку. Зокрема, польський економіст З.Федак трактував облік витрат як аналітичний розвиток рахунку основного виробництва [119]. Однак в сучасних умовах такий підхід дуже вузький і більш правильним, на нашу думку, буде наступне визначення: "...облік витрат є дослідження і трансформація, згідно прийнятої моделі, облікових даних про витрати і результати минулої, теперішньої і майбутньої господарської діяльності з метою ефективного управління" [124,С.17-18]. А.Яругова та І.Сковронські розглядають облік витрат як самостійний обліковий напрямок, який існує паралельно з бухгалтерським обліком [122;124].

У цих визначеннях центральним є поняття моделі, моделі гомеостатичної, тобто наділеної здатністю швидко реагувати на зміни попиту та пропозиції, кон'юнктури ринку тощо, витримувати критерії оптимальності і, таким чином, підтримувати рівновагу в економіці країни. Причому модель організації та обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції як частина загальної моделі побудови обліку на підприємстві складається із вхідної облікової інформації і основних задач по організації обліку і контролю. Завдання моделі з цих позицій полягає в пошуку змінних (факторів), що впливають на загальну суму витрат на кожній стадії кругообігу засобів та визначенні співвідношення між цими величинами; аналізі витрат у динаміці і здійсненні на цій основі постановки обліку витрат по виробництву в цілому та по окремих його підрозділах стосовно нових умов управління.

Моделі обліку виробничих витрат повинні будуватися за певними принципами. Функціонуюча в умовах ринкової економіки модель обліку

витрат виробництва повинна мати інтеграційний характер, основними рисами якої є: багатопрофільність, комплектність і достовірність даних; еластичність або можливість її пристосування до актуальних вимог системи управління; простота способів калькулювання собівартості. Вона повинна враховувати зміни технології і програми виробництва, а також зміни в організації підприємства і в зовнішніх умовах господарювання.

Незалежно від форми організації процесу виробництва і характеру технології облік процесу виробництва повинен будуватися так, щоб у системному порядку можна було отримати дані про фактичні витрати виробництва окремо в межах норм, змінах норм і відхиленнях від норм, що є стержневим елементом нормативного обліку виробництва. Ці три складових нормативного обліку витрат виробництва повинні отримати формалізацію при його моделюванні.

За допомогою цього методу можна оперативно встановити відхилення від накресленої програми, оцінити їх, виробити альтернативні рішення і вибрати оптимальний варіант впливу на об'єкт управління, а також заздалегідь передбачити можливі (евентуельні) негативні господарські ситуації і накреслити шляхи їх уникнення.

Слід зазначити, що облік витрат виробництва і результатів господарської діяльності у сучасному виробництві набуває багатомірного характеру. Під багатомірністю в даному випадку слід розуміти організацію обліку на кількох основах, що відповідають різним цілям, які стоять перед підприємством. А мета моделювання облікової інформації про фактичні витрати виробництва полягає у встановленні кількісних і логічних залежностей між різними елементами облікового процесу для системи управління.

Найсуттєвіший вплив на побудову моделі спричиняє характер технології виробництва. Особливості технології виробництва визначають, які з операцій можуть знайти відображення в документах-носіях інформації і повинні бути розраховані, а потім облічені; як потрібно групувати первинні

або проміжні дані, щоб можна було отримати показники використання ресурсів, додержання норм, відхилення від норм або в результаті змін, через недотримання технологічних параметрів або інших причин. Названі особливості технології процесу виробництва визначають побудову облікового процесу.

Обліковий процес формування собівартості в свою чергу повинен відображати ті особливості, які характерні для технології і організації виробництва. Нині, як відзначають В.В.Сопко та А.Н.Патрік існує понад 300 різновидностей промислових підприємств і майже 1,5 тис. технологічних схем (мова йде тільки про основні, без модифікацій), виготовляється декілька мільйонів видів продукції [86,С.22].

Недивлячись на різноманітність видів виробництв і технологічних схем, облік процесу виробництва як єдність обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції в промисловості можна показати як поетапний процес [див.напр.116,с.26]. Однак технологічні переділи не завжди тотожні планово-обліковим. При розробці нормативного обліку на основі моделювання і формалізації моделей найбільш важливим є саме визначення взаємозв'язку між технологічними і планово-обліковими фазами. Взаємозв'язок технологічних операцій, технологічних і планово-облікових переділів дозволяє визначити не тільки параметри, але й адресність моделі, тобто реальні економічні об'єкти, в результаті діяльності яких реалізуються конкретні управлінські рішення. Загальну схему конкретизації галузевих моделей в умовах даного підприємства подано на рис.3.1.

Слід зазначити, що моделі обліку витрат слід застосовувати не тільки щодо фактів господарського життя, які відбулися, але й, що особливо важливо, до фактів, які тільки повинні відбутися. За допомогою такої моделі можна спрогнозувати, як будуть змінюватися витрати залежно від вибору адміністрацією підприємства певного варіанту господарської діяльності. Тому для вирішення будь-якої проблеми з управління витратами необхідно

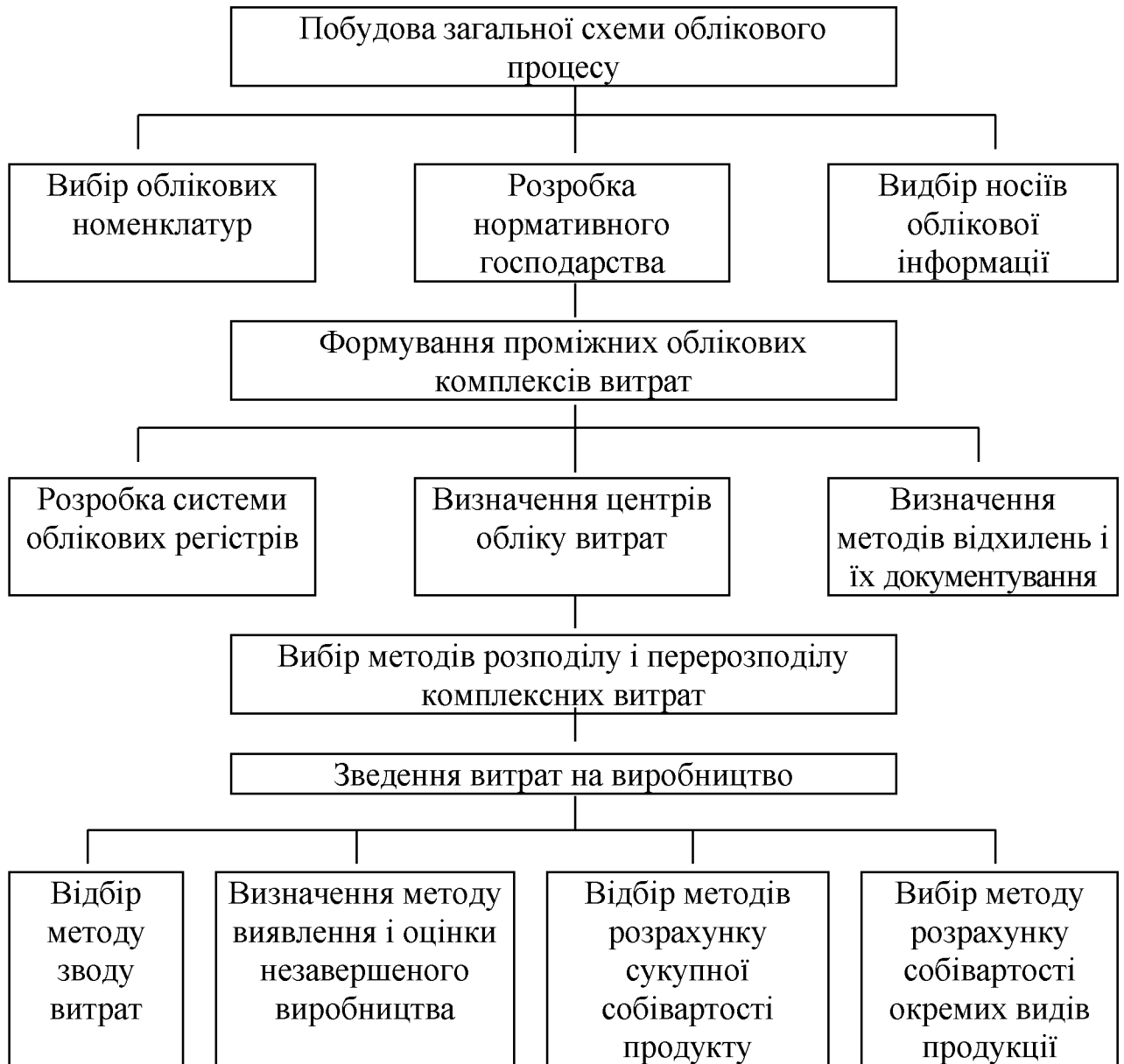


Рис.3.1. Загальна схема конкретизації галузевих моделей обліку витрат в умовах конкретного підприємства

вибрати та піддати дослідженню декілька варіантів. Між різними альтернативами потрібно вибрати найкращий варіант по відношенню до будь-якого критерію для реалізації підприємством певної мети. Для цього необхідно виявити функціональну залежність між рішенням і метою, яку хочуть максимізувати. Управління витратами повинно забезпечити отримання інформації, необхідної для досягнення конкретної мети. Це гарантує, що в кінцевому підсумку для реалізації буде вибране найефектив-

ніше управлінське рішення. Як наголошує В.Ф.Палій перетворення бухгалтерського обліку з історіографічної в прогностичну науку, що дає змогу приймати оптимальне управлінське рішення є одним з перспективних напрямків розвитку обліку [70]. У цьому випадку найефективнішим буде рішення, що забезпечує максимально можливу різницю між доходом підприємства і його витратами.

Зазначимо, що для цілей моделювання обліку витрат виробництва застосовуються найрізноманітніші види моделей (економіко-математичні, обліково-економічні, економіко-організаційні тощо) як за рівнем узагальнення даних, так і за масштабами охоплення об'єкта, що моделюється. Такі моделі дають можливість інформаційно пов'язати комплекси задач обліку витрат виробництва з іншими ділянками обліку і підсистемами АСУВ, що дає змогу їх практичного використання в діяльності підприємства.

Оскільки одна з основних функцій обліку витрат виробництва полягає в забезпеченні управління відповідними даними, то найбільше розповсюдження для вирішення методичних і організаційних питань отримали інформаційні моделі. Інформація, яка формується функцією обліку і використовується в системі управління будь-яким виробництвом, може бути представлена, як інформаційна модель економічного об'єкта. Тому сутність обліку у широкому значенні цього слова полягає у формуванні відповідної інформаційної моделі (інформаційному відображенні) виробничо-господарської діяльності підприємства.

Від того наскільки точно визначено і структуризовано рух інформації про виробничі процеси залежить постановка обліку витрат, калькуляція собівартості продукції, оцінка запасів на конкретному підприємстві. Характерною особливістю цієї ділянки обліку є складна організація потоків інформації, визвана складними взаємозв'язками і взаємозалежностями розв'язуваних задач. Чітка організація технологічних процесів вимагає строгої послідовності обробки даних. В першу чергу розв'язуються незалежно

одна від іншої задачі на місцях виникнення витрат, які отримують вихідну інформацію від інших облікових працівників. Розв'язання цих задач може здійснюватися у будь-якому порядку залежно від потреб управління.

3.2. Моделювання ефективності виробничих витрат

Критерієм оптимальності, який найбільшою мірою відповідає меті будь-якої підприємницької діяльності, є прибуток. Модифікацією цього критерію є максимум виходу готової продукції заданої структури при обмежених виробничих ресурсах, або мінімум виробничих витрат при заданому обсязі виробництва. Тому в багатьох випадках підприємство для одержання певного прибутку заздалегідь підраховує обсяг продукції, що реалізується.

Для розв'язання цього завдання доцільно скористатися формулою, яку використовують для підрахунку прибутку більшість американських фірм:

$$\text{Прибуток} = x(1-b)-a, \quad [91] \quad (3.2)$$

де x - обсяг реалізованої продукції певного періоду;

$$b - \frac{\text{повні змінні витрати}}{\text{обсяг реалізації продукції (певного періоду)}};$$

a - повні постійні витрати.

Іншими словами, ця формула означає, що прибуток визначається як різниця між обсягом реалізованої продукції та повними змінними і постійними витратами.

Дослідимо емпіричним шляхом вплив затраченого капіталу і праці на обсяг випущеної продукції, який у сукупності забезпечував би отримання масимального прибутку. Для цього побудуємо виробничу функцію кореляційної залежності результатів виробничої діяльності від факторів, що на неї впливають. Дані наведено в таблиці 3.7.

Таблиця 3.1

МЛН. ДОЛ.

| | Місяці | | | | | | | | | | | |
|----------------|--------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|--------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| у | 19,8 | 36,1 | 20,2 | 83,0 | 61,1 | 53,2 | 52,6 | 21,2 | 125,5 | 224,1 | 804,5 | 1018,5 |
| х | 99,1 | 101,4 | 136,0 | 146,0 | 131,1 | 143,0 | 147,1 | 188,3 | 331,4 | 560,0 | 1537,4 | 2443,0 |
| х ₁ | 23,4 | 26,8 | 39,5 | 47,2 | 58,5 | 41,3 | 40,6 | 55,6 | 97,7 | 168,0 | 552,4 | 903,5 |
| х ₂ | 49,4 | 47,7 | 56,8 | 62,4 | 76,2 | 71,3 | 80,2 | 94,4 | 175,2 | 294,0 | 729,0 | 1103,8 |
| х ₃ | 26,3 | 27,9 | 39,7 | 36,5 | 46,4 | 30,4 | 26,3 | 38,3 | 58,5 | 98,0 | 256,0 | 435,7 |

У таблиці наведено дані за 1997 рік у розрізі місяців на АТ “Бережанський склозавод”.

Через у позначено прибуток за місяць;

х - приведені витрати виробництва продукції за місяць;

х₁ - матеріальні витрати;

х₂ - витрати праці;

х₃ - накладні витрати.

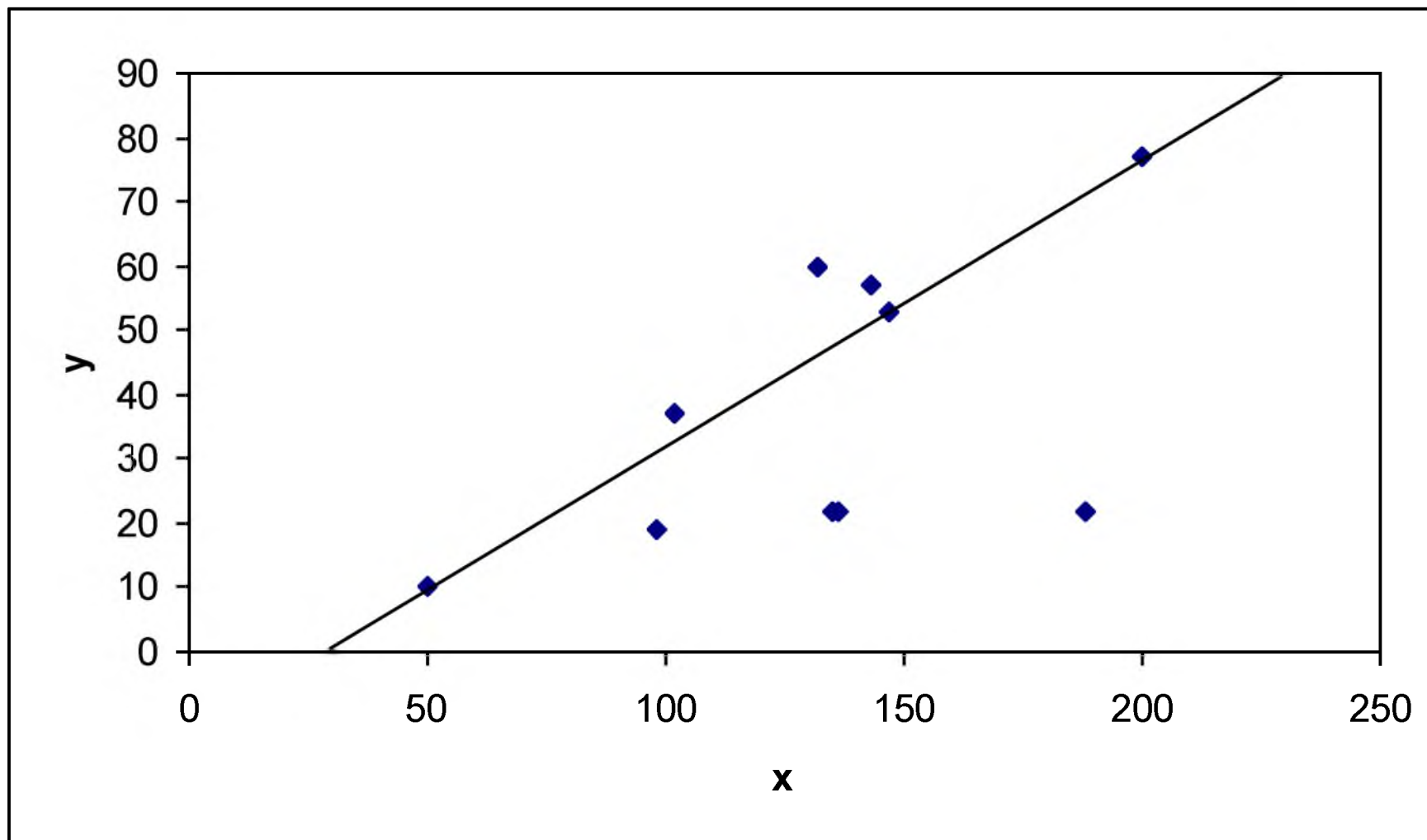


Рис.3.2. Залежність результатів виробничої діяльності від величини витрат

Важливим завданням на цьому етапі роботи є правильний вибір форми кореляційної залежності, тобто залежності умовної середньої від аргументів. Для цього на декартовій системі координат наносимо точки, що відповідають даним таблиці 3.7 і проводимо через них середину лінії (див.рис.3.9). Вигляд цієї лінії і підкаже, в якій формі взяти кореляційну залежність. Крім того, вивчаючи дане явище ми можемо впевнитися в правильності нашого вибору за певними характеристиками (коефіцієнтами чи індексами кореляції тощо).

Як видно з графіка має місце рівняння лінійної регресії

$$y_x = a_x + b$$

Виробничу функцію розраховуємо на комп'ютері за допомогою пакету програм "STATAN". В результаті отримаємо таблицю 3.2. Звідси рівняння лінійної регресії матиме такий вигляд:

$$y = -13.0968 + 0,4522x$$

Підставляючи у формулу будь-яке значення x знаходимо y .

Нехай $x = 50$, тоді $y = 9,5$; $x = 200$, то $y = 77,3$. Через ці точки проводимо лінії і переконуємось у правильності наших міркувань.

Зазначимо, що на цьому етапі важливо правильно встановити не тільки загальні витрати на випуск продукції і кінцеві результати від її реалізації, але й ефективність кожного виду продукції в конкретних умовах. Як свідчить практика, за загальними благополучними показниками в цілому по технологічному процесі доволі часто непродуктивно використовується велика частина виробничих витрат і особливо мінерально-сировинних ресурсів.

На наступному етапі встановлюємо залежність результатів виробничої діяльності від величини матеріальних витрат, витрат на оплату праці і накладних витрат, які використовуються в господарській діяльності. Цю залежність можна подати у вигляді формули:

$$y_x = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3$$

Таблица 3.2

STATAN 3.03

ФАЙЛ TOOL1 ВЕР#1

КОМАНДА: CORR

*** МАТРИЦА КОРРЕЛЯЦИИ ***

ПЕРЕМЕННЫЕ

| | | | | | |
|---|-----|---------|---------|---------|---------|
| 1 | Y | 1.00000 | | | |
| 2 | X1 | .988124 | 1.00000 | | |
| 3 | X2 | .991975 | .998944 | 1.00000 | 1.00000 |
| 4 | X3 | .982594 | .998944 | .994947 | |
| | 1 Y | | 2 X1 | 3 X2 | 4 X3 |

STATAN 3.03

ФАЙЛ TOOL1 ВЕР#1

КОМАНДА: REGR

*** МНОЖ. ЛИНЕЙНАЯ РЕГРЕССИЯ ***

ЗАВИСИМАЯ ПЕРЕМЕННАЯ: 1 Y 12 ДЕЙСТВ.СЛУЧ
 КОЭФ. ДЕТЕРМИНАЦИИ: .990293 СВОБОДНЫЙ ЧЛЕН: 49.7367
 КОЭФ. МНОЖ. РЕГРЕССИИ: .995135 СТАНД. ОШИБКА ОЦЕНКИ: 38.8066

АНАЛИЗ ДИСПЕРСИИ ДЛЯ РЕГРЕССИЙ:

| | СТЕПЕНИ | СУММА | СРЕДНЕЕ |
|--------------------|---------|------------|------------|
| ИСТОЧНИК ДИСПЕРСИИ | СВОБОДЫ | КВАДРАТОВ | КВАДРАТОВ |
| РЕГРЕССИИ | 3 | 1.229E+006 | 4.096E+005 |
| ОСТАТКИ | 8 | 12047.6 | |
| ВСЕ | 11 | 1.241E+006 | |

272.047
1505.95

| ПЕРЕМЕННЫЕ | КОЭФФИЦИЕНТ | НОРМАЛИЗОВ. | СТАНД. |
|------------|-------------|-------------|------------------|
| | РЕГРЕССИИ | КОЭФФИЦИЕНТ | ОШИБКА Т |
| X1 | 2.32365 | 1.89087 | 1.22185 1.90093 |
| X2 | .866188 | .863255 | .456654 1.89681 |
| X3 | -4.72143 | -1.765118 | 2.09115 -2.25781 |

Аналогічно до попереднього випадку розраховуємо виробничу функцію. В результаті отримаємо таблицю 3.3.

Таблиця 3.3

STATAN 3.03

ФАЙЛ TOOL1 ВЕР#2

КОМАНДА: CORR

*** МАТРИЦЯ КОРРЕЛЯЦІИ ***

ПЕРЕМЕННЫЕ

| | | | |
|---|----|---------|---------|
| 1 | Y | 1.00000 | |
| 2 | X1 | .989823 | 1.00000 |
| | | 1 Y | 2 X1 |

STATAN 3.03

ФАЙЛ TOOL1 ВЕР#2

КОМАНДА: REGR

*** МНОЖ. ЛИНЕЙНАЯ РЕГРЕССИЯ ***

ЗАВИСИМАЯ ПЕРЕМЕННАЯ: 1 Y 12 ДЕЙСТВ.СЛУЧ

КОЭФ. ДЕТЕРМИНАЦИИ: .979750 СВОБОДНЫЙ ЧЛЕН: -13.0968

КОЭФ. МНОЖ. РЕГРЕССИИ: .989823 СТАНД. ОШИБКА ОЦЕНКИ: 50.1328

АНАЛИЗ ДИСПЕРСИИ ДЛЯ РЕГРЕССИЙ:

| ИСТОЧНИК ДИСПЕРСИИ | СВОБОДЫ | СТЕПЕНИ | СУММА | СРЕДНЕЕ |
|--------------------|---------|-----------|------------|------------|
| РЕГРЕССИИ | | КВАДРАТОВ | КВАДРАТОВ | F ТЕСТ |
| | | 1 | 1.216E+006 | 1.216E+006 |
| 483.821 | | | | |
| ОСТАТКИ | | 10 | 23133.0 | 2313.30 |
| ВСЕ | | 11 | 1.241E+006 | |

| ПЕРЕМЕННЫЕ | КОЭФФИЦИЕНТ | НОРМАЛИЗОВ. | СТАНД. | |
|------------|-------------|-------------|------------|---------|
| | РЕГРЕССИИ | КОЭФФИЦИЕНТ | ОШИБКА | T |
| 2 1 | .452222 | .989823 | 2.055E-002 | 21.9959 |

Випишуємо з таблиці потрібні для рівняння регресії дані:

а) вільний член: $a_0 = 49,7367$

б) коефіцієнти регресії:

$$a_1 = 2,32263$$

$$a_2 = 0,866188$$

$$a_3 = -4,72143$$

в) коефіцієнти множинної регресії $R_{12} = 0,995135$

Підставляючи ці значення у вихідну формулу отримуємо рівняння лінійної регресії:

$$y_x = 49,74 + 2,32x_1 + 0,87x_2 - 4,72x_3$$

Для обчислення коефіцієнтів парної кореляції скористаємося таблицею 3.1, яку за командою CORR видає комп'ютер.

Записуємо коефіцієнти парної кореляції:

$$R_1(y, x_1) = 0,988124$$

$$R_2(y, x_2) = 0,991975$$

$$R_3(y, x_3) = 0,982594$$

$$R_{12}(x_1, x_2, x_3) = 0,994947$$

За знайденими параметрами регресій розраховуємо показники ефективності виробничого процесу.

1) Визначаємо коефіцієнти граничної і середньої ефективності за формулою

$$\frac{df}{dx_i} = a_i$$

Цей коефіцієнт вказує величину продукції, яка може бути отримана при збільшенні і-го ресурсу на одиницю.

Визначаємо перший коефіцієнт:

$$\Gamma_1 = \frac{df}{dx_1} = 2,32$$

Він допускає таку економічну інтерпретацію: якщо на одиницю збільшити вартість матеріальних витрат, то випуск продукції, а отже і прибуток зросте на 2,32.

Другий коефіцієнт становить

$$\Gamma_2 = \frac{df}{dx_2} = 0,87$$

Отже, якщо витрати на заробітну плату збільшити на одиницю, то прибуток зросте на 0,87.

Третій коефіцієнт

$$\Gamma_3 = \frac{df}{dx_3} = -4,72$$

вказує на те, що при зростанні на одиницю накладних витрат прибуток буде зменшуватися на 4,72

2) Середня ефективність

$$F_i = f x_i$$

показує на скільки зросте y , якщо зміняться три фактори

$$f = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3$$

$$x_1 = \frac{23,4 + 25,8 + 39,5 + 47,2 + 58,5 + 41,3 + 40,6 + 55,6 + 97,7 + 168,8 + 552,4 + 903,5}{12} = \frac{2053,5}{12} = 171$$

$$x_2 = \frac{49,4 + 47,7 + 56,8 + 62,3 + 76,2 + 71,3 + 80,2 + 94,4 + 175,2 + 294,0 + 729,0 + 1103,8}{12} = \frac{2840,35}{12} = 237$$

$$x_3 = \frac{26,3 + 27,9 + 39,7 + 36,5 + 46,4 + 30,4 + 26,3 + 38,3 + 58,5 + 98,0 + 256,0 + 435,7}{12} = \frac{1120,0}{12} = 93$$

$$f = 49,74 + 2,32 \times 176 + 0,87 \times 237 - 4,72 \times 93 =$$

$$= 49,74 + 396,7 + 206,2 - 439,0 = 213,64$$

$$P_1 = \frac{213,64}{171} = 1,25$$

$$P_2 = \frac{213,64}{237} = 0,90$$

$$P_3 = \frac{213,64}{931} = 2,30$$

Як відомо, виробнича функція характеризується віддачею (прибутком) від розширення масштабів виробництва і "можливостями заміщення", тобто вказує поведінку випуску продукції, коли всі витрати змінюються в однаковій пропорції. Звичайно виробнича функція може мати різний дохід в різних точках витрат від розширення масштабів виробництва.

Локальним показником вимірювання прибутку від розширення масштабів виробництва є еластичність виробництва.

Знаходимо коефіцієнти еластичності.

Коефіцієнти часткової еластичності розраховуємо за формулою:

$$E_i = \frac{df}{dx_i} \times \frac{x}{f} = \frac{a_i x_i}{f - a_0 + a_1 x_1 + a_2 x_2 + a_3 x_3}$$

Часткова еластичність вказує відносну швидкість зміни одержаного прибутку від зміни витрат на одиницю:

$$E_1 = 2,32 \times \frac{1}{p_1} = 2,32 \times \frac{1}{1,25} = 2,32 \times 0,80 = 1,86$$

$$E_2 = 0,87 \times \frac{1}{p_2} = 0,87 \times \frac{1}{0,90} = 2,32 \times 1,11 = 0,97$$

$$E_3 = -4,72 \times \frac{1}{p_3} = -4,72 \times \frac{1}{2,30} = -4,72 \times 0,43 = -2,03$$

Сумарна еластичність становить:

$$E = E_1 + E_2 + E_3 = 1,86 + 0,97 - 2,03 = 0,80$$

З економічної точки зору коефіцієнт еластичності вказує, на скільки процентів зміниться результуючий фактор (прибуток), якщо одночасно всі виробничі фактори збільшаться на 1%.

4) Робимо висновок про тісноту кореляційного зв'язку.

Тіснота кореляційного зв'язку (наскільки вдало ми припустили, що залежність між двома факторами є лінійною) перевіряється за допомогою коефіцієнта кореляції.

Коефіцієнт парної кореляції $R_{12} = 0,994947$. Близькість до одиниці по модулю вказує, що кореляційний зв'язок є, і в даному випадку він тісний.

Оскільки $R_1(y, x_1) = 0,988124$, $R_2(y, x_2) = 0,991975$, $R_3(y, x_3) = 0,982594$, то це теж свідчить про велику залежність прибутку від понесених матеріальних і трудових витрат і в меншій мірі від накладних. І хоч коефіцієнт кореляції між x_1, x_2, x_3 , близький до одиниці, що свідчить про взаємозалежність цих факторів. Кожен з них спричиняє різний вплив на величину отриманого прибутку. Тому при аналізі господарської діяльності треба враховувати вплив на прибуток як величини матеріальних, трудових так і накладних витрат.

На рівень витрат, як уже зазначалося, впливає багато факторів. Безпосередній вплив на нього спричиняють зміни виробничої структури, асортимент продукції, організація виробництва тощо. Внаслідок взаємного впливу цих факторів, стохастичних залежностей у зміні фактичних витрат і труднощів у кількісній оцінці факторів наукові розробки в основному ще не вийшли за рамки класифікації динаміки витрат у зв'язку із змінами обсягу виробництва. При цьому динаміка витрат при зміні обсягу виробництва досліджується на високій ступені абстракції. Оскільки на динаміку витрат впливають багаточисленні фактори, то неможливо повністю показати їх вплив навіть при використанні математичних методів. Тому класифікація динаміки витрат враховуючи їх залежність від обсягу виробництва і інших факторів при сьогоднішніх результатах досліджень виступає одним із

теоретичних напрямків вивчення витрат. Ця класифікація є теоретичним інструментом для підготовки управлінських рішень по вибору наявних варіантів для оптимізації витрат з метою раціоналізації виробництва і кращого використання виробничих потужностей.

Для загальної характеристики динаміки витрат потрібно визначити ступінь реагування, що виражає відношення зміни витрат до росту виробництва у відсотках. Як підтвердила практика, з ростом обсягів виробництва і покращенням використання потужностей витрати (собівартість) одиниці продукції спочатку знижуються, оскільки постійні витрати в цьому випадку розподіляються на великий обсяг продукції. Але досягнувши деякої критичної точки (при дуже великому завантаженні виробничих потужностей або надзвичайно високій їх концентрації), одиничні витрати починають зростати. Тут має місце явище, яке в економічній літературі називають законом зменшеної продуктивності. На практиці за цим, наприклад, може стояти збільшення продуктивності у випадку "перевантаження" потужностей. Тому підприємець повинен враховувати дану обставину, коли визначатиме допустиму межу завантаження потужностей або вибиратиме розміри підприємства. Йдучи на збільшення завантаження потужностей, він повинен вчасно зупинитись. Слід також мати на увазі, що постійні витрати зумовлені техніко-економічними можливостями, інакше кажучи, виробничо-економічним потенціалом підприємства. Чим повніше використовується потенціал, тим більша віддача від засобів, що використовуються, а отже, тим швидше окуплюються постійні витрати.

Слід зазначити, що залежність між динамікою витрат і обсягом продукції є також при скороченні виробництва. Змінні витрати при скороченні виробництва, як правило, зменшуються повільніше, ніж вони зростають при його збільшенні. У більшості випадків підрозділи не можуть бути негайно ліквідовані, а працівники відповідно звільнені; виплачується

заробітна плата, хоча частина працюючих виконує менш кваліфіковані роботи тощо.

Цей стан позначається реманентністю витрат, а змінні витрати називаються реманентними. Реманентні сукупні витрати в абсолютному вираженні скорочуються, але розмір їх загального скорочення і в розрахунку на одиницю продукції відстає від зменшення обсягу виробництва. Що стосується сукупних постійних витрат, то вони при зниженні виробництва в основному залишаються незмінними, а доля їх, яка припадає на одиницю виробу, зростає.

Однак у більшості випадків через ступінь реагування не відображається функціональний зв'язок між динамікою витрат і обсягом виробництва за проміжок часу, оскільки вона дає лише відомості про кінцевий стан руху витрат. Тому особлива увага в обліку виробничих витрат в умовах функціонування ринкової економіки, на нашу думку, повинна приділятися їх динаміці не тільки залежно від обсягу продукції, але й від часу. Адже ці дані використовуються для оцінки рентабельності роботи підприємства, прийняття рішень в галузі планування, управління тощо. Вони служать передумовою застосування сучасних методів господарювання на рівні підприємства. Вдосконалення цих методів повинно здійснюватися шляхом оперативного обліку витрат, що змінюються на кожній операції, а також змінних і незмінних у часі витрат на виконання завдання, міроприємства або теми в цілому; визначення економічно допустимого ступеня концентрації праці шляхом скорочення тривалості обробки, тобто оптимізації співвідношення часу і витрат. Так, за останні роки розроблені методи калькулювання на основі сітьового планування для обґрунтування найбільш ефективного з точки зору витрат ходу робіт в галузі підготовки виробництва. Використання на практиці згаданих методів дасть змогу вести ефективний облік і аналіз виробничих витрат і управляти процесом їх формування.

3.3. Вдосконалення системи управління витратами

Ефективність виробництва великою мірою залежить від економного використання виробничих ресурсів. Особливої актуальності ця проблема набуває в умовах становлення та поглиблення ринкових відносин, коли результати роботи кожного підприємства, його конкурентоздатність залежать від рівня понесених ним витрат. Тому здійснення дієвого контролю витрат з метою постійного зниження їх величини стає однією із важливих завдань системи управління виробництвом.

Слід зазначити, що система витрат на підприємстві, яке працює в умовах ринку, - основа всієї системи управління, оскільки саме тут збирається вся інформація про фактичні витрати, а значить, створюються основи для підрахунку фактичного прибутку.

Необхідно мати на увазі, що витрати можна розглядати з двох точок зору. З одного боку, в центрі уваги знаходиться визначення і закріплення витрат за їх джерелами, що характерно для традиційного обліку витрат. З другого боку, витрати є предметом організаційних заходів. Заходи щодо впливу на витрати об'єднуються поняттям "управління витратами". При цьому традиційний облік і управління витратами не є незалежними, а, навпаки, впливають один на одного.

Зауважимо, що управління у вузькому значенні цього слова цілеспрямована зміна стану деякого об'єкта, що призводить до досягнення поставленої мети. Об'єкт буде керованим, якщо існує такий вплив суб'єкта, за допомогою якого можливе досягнення заданої мети або заданого рівня керованого параметру. В цьому значенні витрати виступають керованим об'єктом, оскільки вони: плануються (встановлюється траєкторія дії: коригуються плани і уточнюються нормативи); обліковуються (визначається положення і відхилення від накресленої траєкторії керованого об'єкта: збір,

ідентифікація, обробка і передача даних); аналізуються (визначаються причини виникнення відхилень, здійснюється оцінка і вибір альтернативного рішення) і регулюються (визначаються можливі шляхи виправлення небажаної господарської ситуації і встановлюються конкретні заходи щодо її виправлення).

Органічно пов'язані між собою названі вище управлінські функції виражають сутність процесу управління витратами. Ці функції знаходяться у тісному взаємозв'язку як складові елементи процесу управління. Спільність об'єкта управління, єдність цілей управління утворюють певну систему. Тому процес управління витратами, являючись органічною складовою частиною виробничого процесу в цілому, повинен розглядатися як особливий об'єкт управління, що вимагає вивчення в рамках певної системи.

Слід зазначити, що це складний механізм специфічно-різноманітних необхідних причинно-наслідкових взаємозв'язків і взаємодій, які виявляють себе як у просторовому (за місцями виникнення) так і в часовому аспектах. Від ступеня його пізнання вирішальним чином залежить цілеспрямованість, науковість і ефективність всієї управлінської діяльності. Абстрагуючись від деталей можна допустити, що даний механізм причинно-наслідкових перетворень, які формують величину витрат, є предметом вивчення системи управління витратами.

Місце системи управління витратами у загальній системі управління виробництвом можна зобразити у вигляді схеми (див.рис.3.3).

Із наведеної схеми видно, що управління витратами не є традиційним обліком витрат у вузькому значенні слова як система збору, реєстрації та узагальнення інформації. Це скоріше керована підсистема у загальній системі управління виробництвом, що інтегрує різні функції та методи управління і підпорядковує їх для досягнення єдиної мети, дотримуючись при цьому основних принципів управління. Вона охоплює систему планування, регулювання, обліку, контролю, аналізу даних про витрати і

результати господарської діяльності в розрізі, необхідному для управління об'єктів, оперативного прийняття на цій основі управлінських рішень.

Слід зауважити, що з усіх названих вище функцій управління лише регулювання носить безпосередньо активний характер відносно до керованого об'єкта (витрат). Саме регулювання дає змогу здійснювати пряме втручання в хід процесу формування витрат, вплив на всю сферу причинно-наслідкових зв'язків. При цьому апарат управління витратами у своїй практичній діяльності повинен керуватися кінцевою метою управління - підвищення ефективності виробництва за принципом "максимум продукції при мінімумі витрат".

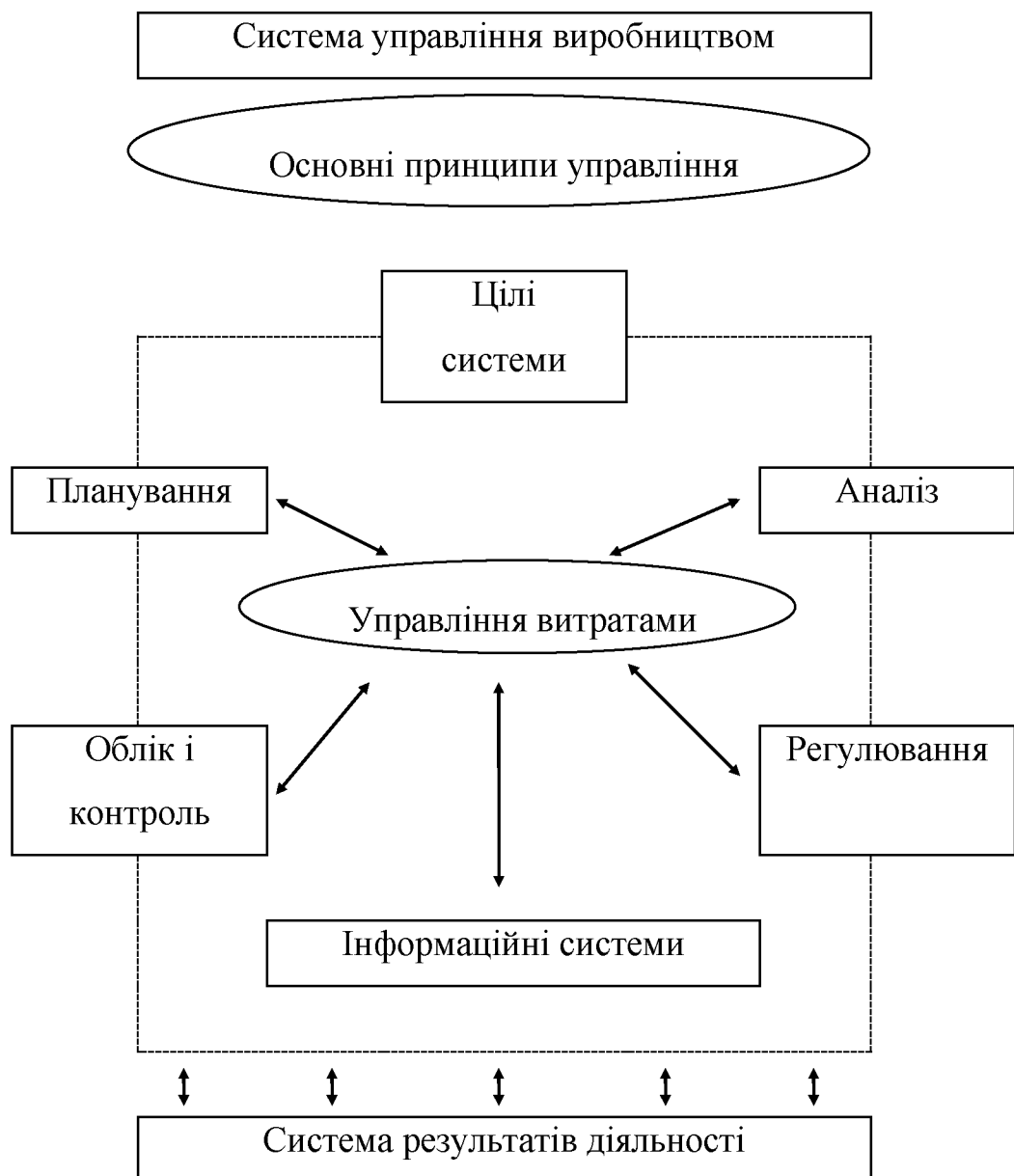


Рис.3.3. Місце системи управління витратами у загальній системі управління виробництвом

Особлива увага у загальній системі управління виробництвом повинна приділятися інформаційній системі, яка містить дані, необхідні підприємству для координації своєї діяльності. Від достовірності і оперативності інформаційних потоків залежить якість управління. Відомо, що дані бухгалтерського обліку становлять майже 70% загальної кількості економічних показників промислових підприємств. Практика свідчить, що значна частина звітної інформації, по суті, залишається невикористаною. За даними досліджень, в центрах управління використовується тільки десята частина цієї інформації. Складається враження, що вона потрібна не для справи, а як спосіб демонстрації управлінської активності. В той же час облікова інформація підприємства недостатньо задовільняє потреби управління. У першу чергу це відноситься до громіздкої і неефективної системи обліку і аналізу витрат. На практиці органи управління скоріше страждають від перевантаження управлінських структур надлишковими даними, ніж від недостатності необхідної для прийняття управлінських рішень інформації. Серед американських економістів з цього приводу побутує думка: добре, якщо надлишкові дані можуть використовуватися, гірше, якщо вони приведуть адміністрацію до помилкових рішень.

Таким чином, для управління потрібна не вся інформація, а лише та, яка використовується для прийняття рішень. Якщо керівник володіє такою інформацією, то процес прийняття рішень покращується.

Слід наголосити, що оскільки витрати є економічною категорією (тобто теоретичними узагальненнями, які характеризують найсуттєвіші закономірні зв'язки і відносини), то підприємства не можуть управляти ними як такими. Управляти витратами - означає управляти процесами і факторами, що впливають на формування витрат, на їх рівень та склад. В контексті сказаного доцільніше вести мову про комплексну систему управління процесами зниження витрат.

Зазначимо, що нині в економічній літературі з проблем управління витратами переважає, так званий, вузькофункціональний підхід, тобто планування, облік, аналіз і регулювання витрат розглядаються самостійно, а методологія обліку витрат і калькулювання собівартості - тільки в рамках обліково-економічної літератури і зводиться здебільшого до простої реєстрації і арифметичного підрахунку витрат, в які обходиться підприємству той чи інший виріб. Однак існує ряд факторів, які роблять нагальними підвищення дієвості практичних рекомендацій, націлених на підвищення ефективності управління витратами. Основними з них є:

По-перше, становлення та розвиток в Україні ринкової економіки, що вимагає приведення у відповідність з ними всієї системи економічних категорій та оперативної управлінської праці;

По-друге, потреби та завдання, що стоять перед управлінням виробництвом в умовах здійснення в Україні економічних реформ, в рості економічної ефективності понесених витрат, в досягненні економії живої та уречевленої праці.

По-третє, суттєві зміни в галузі техніки, технології та організації, що відбулися за останні десятиліття і призвели до зміни структури витрат і їх частки в собівартості продукції.

По-четверте, підвищення ефективності суспільного виробництва та якості роботи на основі інтенсифікації економіки. Значне підвищення ролі інтенсивних факторів в утворенні витрат вимагає вдосконалення методологічного забезпечення для більш повного виявлення і використання різноманітних факторів в управлінні витратами.

По-п'яте, виробництво розв'язує дедалі складніші завдання, зорієнтовані на зростаючі потреби людей і обмежені ресурси, отже, досконалішим має бути і управління.

По-шосте, обмеження можливості росту прибутку підприємств внаслідок підвищення цін через опір покупців і посилення конкуренції на

ринку. Загроза зниження прибутку і втрати впливу на традиційних ринках збуту змушує менеджерів підприємства переглянути принципи управління витратами з метою скорочення часу виробничого процесу, покращення якості продукції, підвищення економічної ефективності понесених витрат.

Зауважимо, що говорити про зміст системи управління витратами можна лише стосовно до конкретного виробництва, оскільки в протилежному випадку подібні міркування втрачають адресність. Аналіз світового досвіду свідчить, що результативними є лише ті системи управління виробництвом, та витратами зокрема, які забезпечують реалізацію особливостей конкретного підприємства. Кожне підприємство повинно розробляти свою економічну стратегію управління витратами, яка стимулювала б виживання в умовах жорсткої конкуренції, готовність і можливість розв'язувати перспективні завдання.

Зазначимо, що оптимізація управління витратами підприємства означає вдосконалення всієї діяльності, оскільки охоплює всі основні сторони виробництва об'єктів управління та ефективне прийняття рішень на всіх рівнях управління виробництвом. Система управління витратами повинна охоплювати всі процеси: від підготовки виробництва до реалізації готової продукції на всіх рівнях управління та будуватися згідно з основними принципами управління. Залежно від функціональної діяльності підприємства формування інформації про витрати доцільно здійснювати за сферами діяльності (тобто відособлено): постачальницько-заготівельній, виробничій, організаційній, фінансово-збутовій і невиробничій.

У кожній із цих сфер порівняно легше і точніше можна вибрати конкретні місця (центри) виникнення витрат. При цьому основними умовами створення місць (центрів) виникнення витрат виступає територіальна відокремленість, функціональна однорідність, а також можливість встановлення персональної відповідальності за рівнем витрат цього місця (центру). Адже, саме через зв'язок центрів виникнення витрат і центрів

відповідальності реалізується один із найважливіших принципів управління - порівняння витрат з отриманими результатами.

Важливим принципом, за яким слід будувати систему управління витратами є принцип еластичності. Під еластичністю слід розуміти залежність між величиною витрат і факторами, які впливають на них. Такими факторами можуть бути: 1) функції підприємства; 2) характер технології виробництва; 3) організаційна структура виробництва; 4) ступінь використання виробничих потужностей; 5) асортимент та структура продукції, що випускається; 6) обсяги виробництва тощо.

Для оперативного управління виробництвом і витратами зокрема широкого розповсюдження у зарубіжній економічній практиці в останнє десятиріччя набув нормативний метод обліку витрат, теорія і практика якого були там удосконалені і складають певний інтерес для вітчизняних спеціалістів. Він розглядається як найефективніший і найпрогресивніший, що відповідає вимогам економічної інформації, оперативного управління виробництвом. Як наголошує В.В.Сопко: "...нормативний метод охоплює область планування і організації процесу виробництва, а також область регулювання цього процесу на основі даних обліку про відхилення від норм. Отже, нормативним являється весь процес управління" [83,С.51].

Для ефективного управління витратами необхідний подальший розвиток цього методу. Для цього потрібно здійснити ретельний аналіз наявного вже досвіду щодо форм організації методу і розробити на основі теоретичних досліджень такі пропозиції, які будуть сприяти швидкому і успішному його впровадженню та обміну досвідом між окремими підприємствами в середині країни, а також спорідненими зарубіжними підприємствами. Слід зауважити, що успішне функціонування нормативного методу обліку витрат можливе лише за умов стабілізації грошової системи, при помірній інфляції. Лише тоді він займе своє чільне місце серед інших ефективних методів.

Як показує практика, нормативний метод не усуває попередні методи обліку витрат і калькулювання, а будується на основі застосовуваних раніше методів, доповнюючи і раціоналізуючи їх, заставляючи саму організацію виробництва піднятися на більш високий рівень. Його принципи поширюються на наявні методи періодичного чи неперіодичного калькулювання, коли витрати відображаються на рівні технічно обґрунтованих норм, окремо показуються відхилення від норм і в норми вносяться зміни для того, щоб можна було контролювати процес формування собівартості. Тому, на нашу думку, правильніше говорити про нормативний варіант обліку як складову і невід'ємну частину організації обліку при будь-якому методі обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції.

Головне в системі управління витратами - попередити нераціональне використання ресурсів, а не зафіксувати той факт, що упущені певні можливості. Тому виробничий облік доцільно обмежити тільки тими позиціями, які мають відхилення від встановлених норм витрат виробництва. Слід зауважити, що, якщо перед тим, як змінити норми, їх вивчають і переглядають і це керуючий процес, то відхилення від норм найчастіше небажані і неочікувані. Тому відхилення викликають і найбільший інтерес і найбільші побоювання. Це найскладніший елемент у побудові нормативного обліку витрат виробництва. Однак складним є не стільки сам облік відхилень, скільки облік відхилень на всіх етапах виробництва - від моменту появи до включення у собівартість.

Характерною особливістю цієї ділянки обліку є складна організація потоків інформації, визвана складними взаємозв'язками і взаємозалежностями розв'язуваних задач. Чітка організація технологічних процесів вимагає суворої послідовності обробки даних. У першу чергу повинні розв'язуватись незалежно одна від іншої задачі за місцями виникнення витрат, а в середині них - за носіями витрат, що відповідає принципу

адресності моделі. Як показує практика роботи вітчизняних підприємств, побудова обліку за місцями виникнення витрат є його найслабшою ланкою. Тому управлінським службам необхідно розв'язати ряд методичних і організаційних питань. Серед них: вибір місць, видів, причин відхилень і їх класифікація; організація первинного і поточного обліку відхилень; сумування відхилень за цетрами обліку витрат. Розв'язання цих задач може здійснюватись у будь-якому порядку залежно від потреб управління.

Практика показує, що в сукупних витратах має місце тенденція до зниження витрат, які виникають безпосередньо у виробничій сфері. Одночасно зростає значення сфер, де виникають непрямі витрати. У калькулюванні собівартості вони або зовсім не враховувались або реєструвались і враховувались опосередковано через різноманітні надбавки до накладних витрат.

Слід зазначити однак, що на стадію розробки і конструювання продукту припадає від 70 до 90% майбутніх витрат виробництва. Причому на ранніх стадіях створення продукту приймається рішення про його властивості, технічне вдосконалення, рівень якості, методах виготовлення тощо. На стадії реалізації, що слідує за стадією створення продукту, перегляд цих рішень майже неможливий, а отже незначні можливості зниження витрат. Тому необхідно розвивати такі прийоми та інструменти, які дали б змогу складати планові калькуляції і розрахунки планових результатів на більш ранніх стадіях створення продукту.

Заслуговує уваги можливість впливу на ці витрати з точки зору розпорядження ними. Можливі два напрямки впливу на витрати:

1. Перетворення постійних витрат у змінні. В результаті модифікується лише структура витрат, а величина їх залишається незмінною. Тільки скорочення випуску продукції призводить до більш низьких порівняно з початковим розміром накладних витрат. Заходами по перетворенню

постійних витрат є лізинг, закупка замість виготовлення на власних підприємствах, відрядна заробітна плата замість почасової тощо.

2. Переміщення постійних витрат, коли потенційні фактори, що зумовлюють їх, "переносяться" в ту виробничу сферу, де гарантовано повне використання потенціалу. Рівень постійних витрат підприємства залишається при цьому незмінним, однак, у виробничих сферах з додатковою потребою в потужностях вдається уникнути додаткових постійних витрат завдяки використанню потенційних факторів. Важливою передумовою "переносу" постійних витрат є гнучкість потенційних факторів, особливо устаткування і робочої сили.

Слід зазначити, що управління структурою накладних витрат повинно розв'язати проблему їх розподілу не на окремі продукти, а лише на їх групи або ж цілі виробничі програми, наприклад, витрати на приміщення, автопарк, адміністрацію, комп'ютерну обробку даних тощо.

Практика свідчить, що оперативне управління витратами можливе, якщо вплив на них здійснюється у межах наявних потужностей. Вплив на динаміку витрат складає основу управління ризиком, коли виникає небезпека, що розширення виробництва економічно недоцільне. Зазначимо, що на практиці в наявності тенденція до скорочення частки змінних витрат у сукупних витратах. Тому все більшого значення набуває стратегічне управління витратами при змінних структурах і потужностях. Для підприємств з високою часткою постійних витрат виникає загроза, що при недостатній завантаженості потужностей сукупні витрати можуть перевищити рівень ринкових цін на продукцію. Тому потрібно піклуватися про найбільший випуск, щоб максимально використовувати дегресію постійних витрат і уникнути непродуктивних витрат. Цьому значною мірою сприяє скорочення простоїв устаткування шляхом завантаження машин та інтенсивного використання техніки, підвищення коефіцієнта змінності

роботи устаткування, впровадження більш досконалих безвідходних технологій, скорочення витрат на управління тощо.

Необхідно відзначити, що в зарубіжній економічній практиці все більшого значення набувають витрати на якість. Під витратами на якість слід розуміти витрати, які виникають через те, що низька якість продукції існує або можлива. За оцінками експертів на багатьох зарубіжних підприємствах понесені витрати щодо забезпечення і підвищення якості становлять майже 5-10% витрат виробництва [186]. Їх розмір залежить від того, в який момент виробничого процесу вступає в дію управління якістю. Заходи щодо покращення якості продукції дадуть змогу зменшити витрати, оскільки знижуються витрати, пов'язані з випуском забракованої продукції. Тому системі забезпечення якості, особливо в період формування та функціонування ринкових відносин, а також із застосуванням сертифікації продукції слід надавати особливої уваги. При цьому необхідно, з одного боку, виявляти витрати на якість в їх різноманітних проявах, а, з другого - кількісно обґрунтовувати заходи по управлінню витратами.

Витрати на якість можна поділити на чотири категорії: витрати на заходи щодо попередження (відвернення) браку і підвищенню якості виробів; витрати на здійснення контролю за якістю продукції; витрати на виправлення браку, виявленого в процесі виробництва; витрати, пов'язані з браком, виявленим споживачем в процесі експлуатації. Як правило, останні два види витрат складають до 50% витрат по забезпеченню і підвищенню якості продукції. Важливу роль у зменшенні витрат цієї категорії має оптимізація процесів контролю за якістю сировини і напівфабрикатів, а також готової продукції.

Впровадження системи обліку витрат на якість, на наш погляд, повинна охоплювати такі етапи: забезпечення підтримки зі сторони керівництва фірми; створення тимчасової групи, що займається розробкою і впровадженням системи обліку витрат на якість; вибір підрозділу, в якому

така система буде впроваджена в порядку експерименту; збір інформації про наявні витрати на якість; розподіл витрат на якість за категоріями; визначення (оцінка) витрат на якість в середині кожної категорії; визначення джерел інформації про витрати на якість; розробка форм звітності і графіків динаміки витрат тощо.

Для ефективного управління витратами у системі управлінського обліку діючому плані рахунків, на нашу думку, необхідно передбачити детальну їх структуру. Вона повинна бути тісно пов'язана з інформаційними потребами зовнішніх та внутрішніх споживачів, відповідати міжнародним принципам обліку і статистики.

Для України, яка на даному етапі розвитку економіки має достатньо жорстку систему державного регламентування обліку та звітності, доцільно скористатися досвідом європейських держав, у яких прослідковується значне державне регулювання економіки. Це передусім Німеччина і Франція. Вони у системі Національних рахунків для цілей управлінського обліку передбачають окремий розділ рахунків управлінського обліку, де показують витрати і результати внутрішньовиробничого обліку. Схему орієнтовного плану рахунків управлінського обліку, що відповідає міжнародним принципам обліку управлінського обліку наведено на рис.3.4.

Наведений план рахунків управлінського обліку не є вичерпним і потребує подальшої деталізації і розробки. Залежно від потреб управління, з появою нових об'єктів обліку підприємства повинні доповнювати цей розділ необхідними субрахунками і самостійно розробляти економічно-обґрунтовані, оптимальні для підприємства системи обліку витрат за видами продукції, центрами виникнення витрат і центрами відповідальності. Це дасть змогу отримувати інформацію, необхідну на різних рівнях управління.

Слід зазначити, що системи обліку витрат, які використовуються окремими підприємствами, повинні бути тісно пов'язані з національною обліковою політикою. Перехід на міжнародні принципи обліку і статистики,

| Розділ . Рахунки управлінського обліку | | | |
|---|-------------------------------------|-----|--------------------------------|
| Клас 1. | | | |
| Витрати і результати внутрішньовиробничого обліку | | | |
| 10 | Відображаючі рахунки | 101 | Запаси |
| | | 102 | Витрати |
| | | 103 | Доходи |
| 11 | Центри витрат | 111 | Постачання |
| | | 112 | Виробництво |
| | | 113 | Збут |
| | | 114 | Адміністративні (управлінські) |
| | | 115 | Фінансові |
| | | 116 | Досліджень і розробок |
| 12 | Виробництво | | |
| 13 | Готова продукція | | |
| 14 | Собівартість реалізованої продукції | | |
| 15 | Відхилення витрат | | |
| 16 | Внутрішній оборот | | |
| 17 | | | |
| 18 | Результати управлінського обліку | | |
| 19 | | | |

Рис.3.4. Рахунки управлінського обліку

передбачений Указом президента України №303/92 від 23 травня 1992 року, потребує внесення відповідних змін до методики обліку та форм звітності. Структура витрат конкретного підприємства повинна відповідати міжнародним принципам обліку та будуватися відповідно до цілей макроекономіки, потреб економічної статистики.

Вона повинна бути також тісно пов'язана і узгоджена зі структурою балансу і звіту про фінансові результати. Слід зазначити, що фінансова звітність підприємства деякою мірою адаптована до потреб міжнародних стандартів. Так у формі №2 "Звіт про фінансові результати" введено розділ 3

"Затрати на виробництво (витрати обігу)", де перелічуються позиційним способом всі витрати на виробництво продукції одночасно з показником про фактичні обсяги виробництва. Це дасть змогу визначати валовий внутрішній продукт згідно з методикою ООН та є важливим кроком на шляху до інтеграції України в європейську економічну спільноту.

Узагальнюючи викладений у розділі матеріал можна зробити такі висновки:

1. Система витрат на підприємстві, що працює в умовах ринку - це основа всієї системи управління, оскільки саме тут збирається вся інформація про фатичні витрати, а значить, створюються основи для підрахунку фактичного прибутку. Заходи по впливу на витрати об'єднуються поняттям "управління витратами". Сутність процесу управління витратами виражають такі управлінські функції: планування, облік і контроль, аналіз і регулювання. Предметом вивчення системи управління витратами є механізм причинно-наслідкових перетворень, які формують величину витрат. Його об'єктами є рівень, формування і структура витрат. Управляти витратами-означає управляти процесами і факторами, які впливають на формування витрат, на їх рівень і склад. У контексті сказаного логічно вести мову про комплексну систему управління процесом зниження витрат.

2. Основним напрямком покращення управління витратами є вдоконалення нормативного методу як основи комплексної системи управління та його наближення до місць виникнення витрат. Нормативний метод не усуває наявні методи обліку витрат і калькулювання, а будується на основі застосовуваних раніше методів, доповнюючи і раціоналізуючи їх, заставляючи саму організацію виробництва піднятися на більш високий рівень. Тому логічно вести мову про нормативний варіант обліку як складову і невід'ємну частину організації обліку при будь-якою методі обліку. Окремі методи управління витратами не виключають один одного, а можуть бути здебільшого паралельно або взаємодоповнююче реалізовані. Раціональне

поєднання елементів кількох методів дає змогу сконструювати оптимальну модель конкретного виробництва.

3. Оптимізація управління витратами означає вдосконалення всієї діяльності: від підготовки виробництва до реалізації готової продукції на всіх рівнях управління та будуватися згідно з основними принципами управління. Залежно від функціональної діяльності підприємства формування інформації про витрати доцільно здійснювати за сферами діяльності (тобто відособлено): постачальницько-заготівельній, виробничій, організаційній, фінансово-збутовій і невиробничій.

У кожній із цих сфер порівняно легше і точніше можна вибрати конкретні місця (центри) виникнення витрат. Основними умовами їх утворення виступає територіальна відокремленість, функціональна однорідність, а також можливість встановлення персональної відповідальності за рівнем витрат цього місця (центру). Саме через зв'язок центрів виникнення витрат і центрів відповідальності реалізується один із найважливіших принципів управління - порівняння витрат із отриманими результатами.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного в дисертаційній роботі дослідження можна зробити ряд висновків і на їх основі дати конкретні пропозиції та рекомендації:

1. Дослідження економічної сутності витрат виробництва і основних принципів їх формування показало, що процес їх формування є органічною складовою частиною виробничого процесу в цілому. Тому формування витрат та управління ними виступає як особливий об'єкт управління, що вимагає вивчення в рамках певної системи.

Оскільки витрати є економічною категорією (теоретичними узагальненнями, які характеризують найсуттєвіші закономірні зв'язки і відносини), то підприємства не можуть управляти ними як такими. Управляти витратами - означає управляти процесами і факторами, які впливають на їх рівень і склад. З цих позицій логічно вести мову про комплексну систему управління процесами зниження витрат. Основним завданням подібного управління є забезпечення повсюдного, систематичного і цілеспрямованого впливу на фактори, які впливають на виробничі відносини, пов'язані з формуванням витрат.

2. В умовах переходу країни до ринкових відносин і перебудови системи бухгалтерського обліку в бік міжнародних стандартів для вдосконалення обліку витрат потрібно розв'язати два основні завдання:

1) переорієнтувати вітчизняну теорію і нагромаджений досвід обліково-аналітичної та економічної школи на розв'язання нових завдань, що стоять перед управлінням підприємством в умовах ринку;

2) створити нові нетрадиційні системи отримання інформації про витрати, застосування нових підходів до калькулювання собівартості, а також методів аналізу, контролю і прийняття на цій основі управлінських рішень.

До вирішення вказаних проблем потрібно підходити комплексно. Питання планування, нормування, обліку і аналізу витрат ресурсів, контролю за їх формуванням, регулювання і прогнозування результатів впливу на об'єкт управління слід розглядати у їх взаємозв'язку.

3. Цим вимогам найбільшою мірою задовільняє управлінський облік, як система управління підприємством, яка інтегрує в собі різні підсистеми і методи управління і підпорядковує їх для досягнення єдиної мети.

При побудові управлінського обліку на сучасному етапі виробництва можна виділити два основних підходи:

- перший зорієнтований на виробництво і направлений на вдосконалення калькуляцій і контролю за витратами по кожному окремому виду готової продукції;
- другий зорієнтований на ринок і направлений на вдосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від ринкової кон'юнктури та інших зовнішніх факторів.

Перший підхід реалізують системи обліку повних витрат, другий - неповних (часткових) витрат.

4. Дослідження економічної сутності собівартості показало, що є багато визначень поняття "витрати виробництва", які ще іноді називають "затратами на виробництво". Слід зазначити, що економічний зміст цих понять по суті однаковий. "Витрати виробництва" - це виправдані умовами виробництва і направлені на створення корисних цінностей чи надання послуг сукупні затрати підприємства за певний період незалежно від того, приходяться вони на закінчений продукт чи на незавершене виробництво. Поняття "витрати виробництва", як правило, вживають стосовно витрат за їх

призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей; "затрати на виробництво" - співвідносять із витратами за економічними елементами.

Законодавчо визначено, що всі витрати на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг) відносяться на собівартість. Тепер важливим є сам принцип: все, що пов'язано з виробництвом включається до валових витрат. Конкретні умови зв'язку витрат з основною підприємницькою діяльністю підприємство визначає самостійно. В основі віднесення кожного виду витрат за рахунок собівартості, прибутку або фондів повинна лежати економічна природа їх виникнення.

5. Одним із напрямків удосконалення обліку витрат виробництва є науково-обґрунтована класифікація. Групування витрат, які формують собівартість продукції, необхідно будувати згідно з принципами собівартості, як економічної категорії. На якій би основі не класифікувалися витрати у будь-якій із багаточисленних класифікацій витрат основоположним залишається поділ на постійні і змінні. Усі інші класифікаційні ознаки (єдність складу витрат, доцільність використання, періодичність виникнення тощо) є хоч і важливими, але похідними.

В умовах паралельного ведення фінансового та виробничого обліку виникає необхідність системного бухгалтерського обліку витрат за економічними елементами поряд із системним обліком витрат за калькуляційними статтями. Такий поділ витрат дає змогу, з одного боку, виявити потреби в засобах виробництва та предметах праці для реалізації всіх виробничих аспектів діяльності підприємства, а з другого боку - вирахувати собівартість випущеної продукції та її окремих видів. Тому класифікацію витрат за статтями і елементами доцільно зберегти як науково обґрунтовану і оправдану.

6. Правомірною визнана самостійна класифікація методів обліку витрат і методів калькулювання, що відповідає вимогам економічних реформ

та міжнародним бухгалтерським стандартам. При цьому логічно вести мову не про методи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції, а про виробничий облік витрат виробництва (включаючи методику розподілу накладних витрат) і методах калькулювання собівартості. Облік витрат розглядається як процес, що відбувається окремо від процесу калькулювання собівартості продукції. Це найбільшою мірою відповідає економічній суті планування і обліку виробничих витрат.

На промислових підприємствах держав Західної Європи залежно від характеру виробництва методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції поділяються на періодичні і неперіодичні, які в свою чергу диференціюються на різні варіанти і системи залежно від методів управління собівартістю, послідовності узагальнення витрат і калькулювання собівартості та деяких інших ознак. Методи можуть істотно відрізнятися, але всі вони ґрунтуються на одному з двох основних і традиційних підходів до систем обліку витрат - розрахунку собівартості виконаного замовлення і розрахунку собівартості при серійному виробництві. Далше їх адаптують до умов певного виробництва.

7. Основним напрямком покращення управління витратами є вдоконалення нормативного методу як основи комплексної системи управління та його наближення до місць виникнення витрат. Нормативний метод не усуває наявні методи обліку витрат і калькулювання, а будується на основі застосовуваних раніше методів, доповнюючи і раціоналізуючи їх, заставляючи саму організацію виробництва піднятися на більш високий рівень. Тому логічно вести мову про нормативний варіант обліку як складову і невід'ємну частину організації обліку при будь-якому методі обліку. Окремі методи управління витратами не виключають один одного, а можуть бути здебільшого паралельно або взаємодоповнююче реалізовані. Раціональне поєднання елементів кількох методів дає змогу сконструювати оптимальну модель конкретного виробництва.

8. Розглянуто основні найбільш суттєві організаційно-технологічні особливості скляного виробництва, що впливають на собівартість продукції і методи її обліку. На основі вивчення механізму причинно-наслідкових зв'язків розроблено факторну модель формування матеріальних витрат підприємств скляної промисловості з деталізацією їх за рівнями пошуку резервів економії матеріальних ресурсів на всіх стадіях виробництва.

На різних стадіях технологічного циклу мають місце брак, вимушені заміни, а також бій, що є найціннішим екологічно чистим видом відходів власного виробництва, які неминуче призводять до відхилення від встановлених норм. Для упорядкування обліку відходів і організації контролю за їх використанням необхідно: по-перше, організувати окремий збір і облік технологічних втрат у виробництві за місцями їх утворення; по-друге, розробити норми технологічних відходів не тільки по кожному переділі, а й по кожній операції і на їх основі здійснювати облік відходів браку за принципами нормативного методу; по-третє, визначати реальну величину відхилень від норм і документально їх оформляти; по-четверте, здійснювати заходи для покращення якості продукції, що дасть змогу зменшити витрати, пов'язані з випуском забракованої продукції і виправленням браку. Втрати від недовикористання відходів слід вважати збитками. Вони повинні відображатися на зменшенні прибутку і показуватися окремою статтею "Збитки від недовикористання відходів" у складі прибутку від реалізації.

9. Важливим моментом у вдосконаленні та еволюції калькуляційної справи є пошуки оптимального методу розподілу витрат на обслуговування виробництва і управління. У вітчизняній і зарубіжній практиці висловлюються думки як на користь об'єднання витрат на управління в одну загальну статтю, так і про те, що слід відмовитися від постатейного обліку і перейти до обліку витрат тільки за елементами залежно від рівня управління.

Витрати на утримання і експлуатацію устаткування на скляних підприємствах доцільно розподіляти між окремими видами продукції пропорційно до кошторисних ставок, які розраховуються за спрощеним методом із застосування так званого "оберненого коефіцієнта трудомісткості". Цей підхід дасть можливість виявляти відхилення від затверджених кошторисів, своєчасно приймати заходи для попередження перевитрат, а сам розподіл при цьому стає економічно обґрунтованим.

При вирішенні питання розподілу, перерозподілу та списання витрат на управління (тобто загальновиробничих і загальногосподарських), на думку авторів, слід виходити з того, що вони мають загальний економічний зміст, який полягає в організації, обслуговуванні виробництва та в управлінні. Оптимальною базою для їх розподілу є комплекс витрат, що глибоко відображає фактори, які впливають на формування витрат. Для розв'язання даної проблеми потрібно розкласти комплексні статті витрат на такі складові частини, які найлегше піддаються нормуванню і за своєю природою є основними. Для підприємств скляної промисловості найпридатнішою базою є заробітна платня виробничих робітників і витрати на утримання і експлуатацію устаткування.

10. Розробка ефективної амортизаційної політики, яка враховує інтереси як ділових кругів, так і бюджету передбачає пошук гнучких форм регулювання відшкодування вартості основних фондів. Амортизаційні відрахування повинні формуватися і використовуватися згідно з правилами, які зафіксовані у міжнародних стандартах.

Роль держави в умовах функціонування ринкової економіки повинна зводитись тільки до визначення строків служби, залишкової вартості, класифікаційних груп устаткування, норм амортизації, порядку відображення в обліку і звітності, переліку методів розрахунку сум зносу за періодами. Вони встановлюються у рамках єдиної державної амортизаційної політики у погодженні з податковою системою. Кожне підприємство (суб'єкт

господарювання) згідно із стандартами самостійно та індивідуально для кожної одиниці устаткування вибирає певний підхід чи метод з оформленням його як елемент облікової політики.

11. Формування інформації про витрати доцільно здійснювати за сферами діяльності (тобто відособлено): постачальницько-заготівельній, виробничій, організаційній, фінансово-збутовій і невиробничій. У кожній із цих сфер порівняно легше і точніше можна вибрати конкретні місця (центри) виникнення витрат. Основними умовами їх утворення виступає територіальна відокремленість, функціональна однорідність, а також можливість встановлення персональної відповідальності за рівнем витрат цього місця (центру). Саме через зв'язок центрів виникнення витрат і центрів відповідальності реалізується один із найважливіших принципів управління - порівняння витрат з отриманими результатами.

12. Для налагодження калькуляційної справи на підприємстві потрібно розв'язати ряд проблем, дотримуючись при цьому певних принципів. Найважливішими серед них є: обов'язкове відображення в первинних документах напрямків витрат; вибір методики розподілу непрямих витрат; вибір способів (варіантів) калькулювання собівартості; періодичність складання звітних калькуляцій собівартості продукції.

У перспективі особливо в масових і крупносерійних виробництвах можна буде відмінити складання звітних калькуляцій. Це пояснюється тим, що в умовах високого рівня нормування витрат, суворого дотримання виробничої і технологічної дисципліни, спеціалізації і кооперування підприємств і цехів, а також значного вдосконалення управління підприємством за допомогою ЕОМ фактична собівартість буде мало відрізнятися від нормативної.

Слід зосередити увагу економічних служб на поповнення вітчизняних методів калькулювання новими, що зародилися в умовах ринкової економіки, законодавчо закріпити їх та узгодити питання їх взаємодії з

податковим законодавством. Зокрема, науково обґрунтувати сферу застосування у вітчизняній практиці спрощених методів калькулювання. Якщо їх недоцільно застосовувати для калькулювання собівартості продукції, то вони можуть бути використані для інших цілей, зокрема для контролю за витратами, аналізу, прийняття управлінських рішень тощо.

13. Необхідною умовою ефективного управління процесом формування собівартості у скляному виробництві є досягнення максимальної повноти і достовірності інформації про витрати, матеріальними носіями яких є документи і реєстри. Проведене дослідження дало змогу розробити, апробувати і запропонувати комплекс документів-носіїв інформації про витрати виробництва. Це: "Відомість відпуску матеріалів у виробництво", "Розрахунок відхилень від норм у результаті структурних зрушень у складі шихти", "Рапорт про використання паливно-енергетичних ресурсів на технологічні цілі", "Розрахунок кошторисних ставок витрат на утримання і експлуатацію устаткування", "Розподіл витрат на утримання і експлуатацію устаткування", класифікатори причин і винуватців відхилень від норм по витрачання сировини і матеріалів, по заробітній платі, простоїв. Наведений перелік документів вигідно відрізняється від застосовуваного на практиці тим, що: містить оптимальний склад цілеспрямованої інформації (дублювання зведено до необхідного мінімуму), наводяться дані в розрізі місць формування витрат і об'єктів калькулювання, що посилить можливості оперативного управління витратами.

Цим і визначаються результати проведеного дослідження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 р. №283/97-ВР // Бухгалтерський облік і аудит.-1997.-№6.
2. Закон Украины "О внесении изменений в "Закон Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 18 ноября 1997 года №639/97-ВР // Бизнес. -1997. -№52.
3. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции стекольной промышленности / Киевский ин-т н/х им.Д.С.Коротченко. Разработана А.И.Кузьминским, П.П.Немчиновым и др. -Киев, 1973. - 254 с.
4. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 року №250 (із змінами, внесеними згідно з постановами КМ №509 від 05.07.93, №804 від 24.09.93, №175 від 21.03.94, №307 від 26.04.95) // Галицькі контракти. -1996. -№19. -С.6-13.
5. Типове Положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 26 квітня 1996 року №473 // Бух. облік і аудит. -1996. -№7. -С.2-6.
6. Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ). -М.: Типография Минфина, 1983. -31 с.

7. Указ Президента України "Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики від 23 травня 1992 р. №303/92 із змінами і доповненнями, внесеними Указом Президента України від 14 квітня 1995 року №312/95 // Урядовий кур'єр від 20.04.1995.
8. Аксененко А.Ф. Информационное обеспечение экономического анализа. - М.: Финансы, 1978. -80 с.
9. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности. -Москва, 1983.
- 10.Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью // Учет и анализ. -М.: Экономика, 1984. -168 с.
- 11.Барулина Е.В. Учет затрат в условиях рынка // Бухгалтерский учет. -1992. -№1. -С.24-26.
- 12.Баскин А., Одесс В. Муки родов: размышления о сфере производства и товарного обращения в условиях перехода к рынку // РИСК. -1993. -№1. - С.6-16.
- 13.Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. -М.: Финансы, 1974. -320 с.
- 14.Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирование в промышленности: Вопросы теории, методологии и организации / П.С.Безруких, А.Н.Кашаев, И.П.Комиссарова. -М.: Финансы и статистика, 1989. -223 с.
- 15.Безруких П.С. Состав и учет издержек производства и обращения. В помощь бухгалтеру. Положение о составе затрат, комментарии. -М.: ФБК, 1996. -224 с.
- 16.Белобжецкий И.А. Производственные затраты предприятия // Финансы. - 1993. -№5. -С.66-71.

- 17.Бородкин А.С. Моделирование учета производственных расходов // Бухгалтерский учет. -1973. -№11.
- 18.Бородкин А.С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета. -К.: Вища школа, 1975. - 232 с.
- 19.Бургер А. Содержание и методы управления расходами // Бухгалтерский учет. -1996. -№5. -С.64-66.
- 20.Бухгалтерский учет: Учебник / П.С.Безруких, В.Б.Ивашкевич, А.Н.Кашаев и др.; Под ред. П.С.Безруких. -М.: Финансы и статистика, 1982. -456 с.
- 21.Бухгалтерский учет: Учебник / П.П.Новиченко, Т.Н.Шейна, Ф.П.Васин и др.; Под ред. П.П.Новиченка. -2-е изд., перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика, 1990. -464 с.
- 22.Воевудский Е.Н., Беспалова Э.Г., Филановская И.Н. Моделирование и автоматизация бухгалтерского учета. -К.: Наукова думка, 1987. -299 с.
- 23.Гарифуллин К.М. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции. -Казань: Изд-во Казанского ун-та, 1986. - 238 с.
- 24.Гильде Э.К. Модели организации нормативного учета в промышленности. -М.: Финансы, 1970.
- 25.Гончарова Э.А. Резервы снижения себестоимости / Учебное пособие. -Л.: ЛФЭИ, 1989. -76 с.
- 26.Гордановская В.П. и др. Снижение себестоимости продукции в условиях интенсификации производства / В.П.Гордановская, Т.М.Левтринский, А.В.Ведмедь. -К.: Техніка, 1990. -119 с.
- 27.Грей С.И. Международные исследования по учету: глобальная проблема // Бухгалтерский учет. -1991. -№1. - С.27-33.
- 28.Губаревич В.Л., Марченко А.К. Совершенствовать нормативный учет // Бухгалтерский учет. -1979. -№3.

- 29.Додонов А.А. Нормативный учет: каким ему быть? // Бухгалтерский учет. -1992. -№3. -С.43-46.
- 30.Додонов А.А. Об учете затрат на производство // Бухгалтерский учет. - 1993. -№2. -С.33-36.
- 31.Економічний словник-довідник: За ред. док.екон.наук, проф. С.В.Мочерного. -К.: Феміна, 1995. - 368 с.
- 32.Завгородный В.П. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в условиях распределенной системы обработки данных. Дис.канд.экон.наук. -К., 1992. -206 с.
- 33.Завгородний В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку. -К.: Видавництво "Бліц-Інформ", 1995. -832 с.
- 34.Ивашкевич В.Б. Калькулирование себестоимости продукции в отраслях промышленности. -Казань: Изд-во Казан. ун-та, 1974. -150 с.
- 35.Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. -М.: Финансы, 1974.
- 36.Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учета с применением ЭВМ. - М.: Финансы и статистика, 1988.
- 37.Игумнов Ю.С., Лученко О.Ф. Себестоимость и пути ее снижения в промышленности. -К.: Наукова думка, 1986. -224 с.
- 38.Калькуляция себестоимости в промышленности / Под ред. проф. А.Ш.Маргулиса. -М.: Финансы, 1975.
- 39.Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учебное пособие / В.А.Белобородова, А.П.Чечета, В.Т.Слабинский и др. -2-е изд., перераб. и доп. -М.: Финансы и статистика, 1989. -279 с.
- 40.Карпасова З.М. Калькулирование - важнейший фактор повышения эффективности // Бухгалтерский учет. -1980. -№12. -С.30-32.

- 41.Кашаев А.Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях. -М.: Финансы и статистика, 1986. -192 с.
- 42.Кэмпбелл Р.Макконелл, Стенли Л.Брю. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. Том 1. -Баку: Изд-во "Азербайджан", 1992. -399 с.
- 43.Ковалев В.В. и др. Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях / В.В.Ковалев, Е.Н.Евстигнеев, В.Я.Соколов. -М.: Финансы и статистика, 1991. -160 с.
- 44.Козлова Е.П. и др. Бухгалтерский учет. Практическое пособие для бухгалтеров кооперативов, предприятий, общественных организаций, совместных предприятий / Е.П.Козлова, Т.Н.Бабченко, Н.С.Смородинова. -М.: Финансы и статистика, 1991. -240 с.
- 45.Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. -М.: Финансы и статистика, 1988. -165 с.
- 46.Литвин Ю.А., Олійник В.М. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні). -Тернопіль: Збруч, 1995. -218 с.
- 47.Луканин И.Н., Голов С.Ф. Управление и учет в компаниях Бельгии // Бухгалтерский учет. -1992. -№10. -С.21-27.
- 48.Макаров В.Г., Зудилин А.П. Пути улучшения бухгалтерского учета в промышленности. -М.: Финансы, 1971. -144 с.
- 49.Маргулис А.Ш. Методологические и организационные вопросы производственного учета и калькулирования // Бухгалтерский учет. -1979. -№10. -С.17-23.
- 50.Мацкевичюс И.С. Калькулирование себестоимости продукции: исторический аспект. -Вильнюс: Изд-во Вильнюс. ун-та, 1974. -212 с.
- 51.Мацкевичюс И.С. Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ. -М.: Финансы, 1977. -112 с.

- 52.Мацкевичюс И.С. Методические вопросы совершенствования себестоимости продукции // Бухгалтерский учет. -1980. -№10. -С.24-26.
- 53.Мацкевичюс И.С., Кальчинкас Г.Л. Управление затратами в АСУП. -М.: Финансы и статистика, 1989. - 221 с.
- 54.Методика учета и анализа себестоимости продукции / Под ред. А.Д.Шеремета. -М.: Финансы и статистика, 1987. -208 с.
- 55.Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры: Пер. с нем. М.И.Корсакова. -М.: ЗАО "ФБК-ПРЕСС", 1996. -160 с.
- 56.Нарибаев К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. -М.: Финансы, 1979. -152 с.
- 57.Наринский А.С. Современные трудности и недостатки нормативного учета: Пути их преодоления. -Донецк: ИЭП АН УССР, 1986.
- 58.Нидлз Б., Андерсон Г., Колдвелл Дж. Основные принципы управленческого учета. Элементы производственных затрат // Бухгалтерский учет. -1991. -№9. -С.45-54.
- 59.Нидлз Б., Андерсон Г., Колдвелл Дж. Принципы учета // Бухгалтерский учет. -1991. -№12. -С.23-29.
- 60.Нидлз Б.и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. -2-е изд. -М.: Финансы и статистика, 1994. -496 с.
- 61.Николаева С.А. Система "директ-костинг" и возможности ее применения // Бухгалтерский учет. -1991. -№9. -С.12-15.
- 62.Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг": Теория и практика. -М.: Финансы и статистика, 1993. - 128 с.

- 63.Новиченко П.П., Рендухов И.М. Учет затрат на производство в промышленности. -М.: Финансы и статистика. -1981. -144 с.
- 64.Новиченко П.П. К вопросу о сущности нормативного учета. -Донецк: ИЭП АН УССР, 1986.
- 65.Осипов В.И. Информационная структура учета затрат. -Саранск: Изд-во Мордовского ун-та, 1991. -92 с.
- 66.Основы экономики стекольных заводов: Учебное пособие / Е.П.Ломов, И.В.Пичужкин, А.Т.Трутнев, В.П.Бей. -Рязань: Рязанский радиотехнический ин-т, 1978. -90 с.
- 67.Основи економічної теорії: політекономічний аспект / Підручник Г.Н.Климка, В.П.Нестеренка. - К.: Вища школа, 1994. -559 с.
- 68.О составе затрат по производству и реализации продукции // Бухгалтерский учет. -1992. -№10. -С.17-23.
- 69.Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета. -М.: Финансы и статистика, 1984. -279 с.
- 70.Палий В.Ф. Основы калькулирования. -М.: Финансы и статистика, 1987. - 288 с.
- 71.Палий В.Ф. Концепция развития бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. -1993. -№5. -С.5-6.
- 72.Пархоменко В. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві // Бух. облік і аудит. -1996. -С.2-6.
- 73.Поклад И.И. Вопросы методологии учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. -М.: Госфиниздат, 1960.
- 74.Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции. - М.: Финансы, 1966. -255 с.

75. Политическая экономия социализма - теоретическая основа экономической политики КПСС: Курс лекций /Под ред. Л.И.Абалкина; Редкол.: А.Е.Булатов и др. -М.: Мысль, 1986. -605 с.
76. Прусова Л.Г. Основы рыночной экономики: Виробничо-практичне видання. -К.: РВО "Поліграфкнига", 1993. -304 с.
77. Пушкарь М.С. Бухгалтерский учет в системе управления. -М.: Финансы и статистика, 1991. -176 с.
78. Рохман З., Шеремет А. Бухучет в рыночной экономике. -М.: ИНФРА, 1996. -272 с.
79. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. - М.: Финансы, 1980. -141 с.
80. Свідерський Є. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції // Бух. облік і аудит. -1996. -№6. -С.4-6.
81. Соколов Р.В. Экономико-информационное моделирование процессов преобразования информации в АСУП. -Л.: Ленинград. ун-т, 1980.
82. Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. -1996. -№6. -С.3-8.
83. Сопко В.В. Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности. -К.: Техніка, 1976. -184 с.
84. Сопко В.В. Нормативный учет затрат на производство в пищевой промышленности. -М.: Пищевая промышленность, 1978.
85. Сопко В.В. Формирование информационной базы оперативного управления себестоимости продукции при нормативном учете на основе поэтапного построения и структуризации процесса производства // Нормативный учет и совершенствование хозяйственного механизма. - Донецк: ИЭП АН УССР, 1986. -47 с.

- 86.Сопко В.В., Патрик А.Н. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности. -К.: Техніка, 1988. -112 с.
- 87.Сопко В.В. та ін. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства: Навч. посібник // В.В.Сопко, Н.М.Ткаченко, Л.А.Ільєнко. -К.: Вища школа, 1992. -463 с.
- 88.Сопко В.В., Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. -К.: Техніка, 1993. -222 с.
- 89.Стуков С.А. Учет и контроль себестоимости промышленной продукции в европейских странах-членах СЭВ. -Калинин, 1975.
- 90.Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. -М.: Финансы и статистика, 1988. -223 с.
- 91.Талов И. Хрупкие шансы. Производство стекла в Украине: кто теряет и где находят // Бизнес. -1997. -№5. -С.31.
- 92.Теория и практика исчисления себестоимости в СССР и ГДР / Под ред. Г.Голла и А.Д.Шеремета. -М.: Финансы, 1977. -286 с.
- 93.Ткаченко М.Н. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності: Навч.-методичний посібник. -К.: ВТОВ "А.С.К.", 1996. -512 с.
- 94.Трусов А.Д. Учет затрат в комплексных производствах. -М.: Финансы и статистика, 1987. -240 с.
- 95.Україна в цифрах у 1995 році: Корот. стат. довід. / Мін. Статистики України. Відповід. за випуск В.В.Самченко. -К.: Техніка, 1996. -143 с.
- 96.Управление развитием производства в промышленных концернах США / Отв. ред. Ю.П.Васильев. - М.: Мысль, 1977.
- 97.Учет в управлении промышленным предприятием США / Отчет англо-американского совета по производительности. -М., 1957.

98. Учет и анализ эффективности производства / Под ред. А.Ф. Аксененко. - М.: Финансы и статистика, 1986.
99. Формирование себестоимости промышленной продукции: Учебное пособие / М.Г. Грещак. - К.: УМК ВО. - 1988. - 76 с.
100. Хиптинский Ю.А. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности нерудных строительных материалов (на примере нефтеперерабатывающих предприятий Минпромстройматериалов УССР / Дис. канд. экон. наук. - К., 1990. - 240 с.
101. Чечета А.П. Учет производственных издержек и калькулирование в ГДР // Бухгалтерский учет. - 1974. - №2.
102. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. - М.: Финансы, 1971. - 240 с.
103. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. - М.: Финансы, 1985. - 124 с.
104. Швець В. Пропозиції щодо удосконалення уточненого проекту плану рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств України // Бух. облік і аудит. - 1996. - №1. - С.2-3.
105. Шишкова Т.В. Управленческий и финансовый учет // Бухгалтерский учет. - 1996. - №4. - С.52-56.
106. Щирба М. Особливості обліку витрат на підприємствах м'ясної промисловості // Бухгалтерський облік і аудит. - 1996. - №1. - С.21-23.
107. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия / Гл. ред. А.М. Румянцев. - М.: Советская Энциклопедия, 1972. - 560 с.
108. Единая система учета и статистики в ГДР: Сборник статей / Пер. с нем. Под ред. А.В. Квитко. - М.: Статистика, 1968. - 151 с.
109. Информационные системы в управлении производством / Сокр. перевод с англ. Под ред. Ю.П. Васильева. - Москва, 1973.

- 110.Обер-Крис Дж. Управление предприятием: Пер. с франц / Под ред. В.М.Кузнецова. -М.: Прогресс, 1973. - 304 с.
- 111.Семюелсон П. Економіка: Підручник. - Львів: Світ, 1993. -493 с.
- 112.Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовит. курс / Пер. с англ. Ю.А.Огибина и др.; Под общ. ред. Б.С.Лисовина и М.Б.Ярцева. -СП: ОА ЗТ "Литература плюс", 1993. -272 с.
- 113.Хелльмунд Э., Райнекс Г., Гайслер Г. Бухгалтерский учет в Германской Демократической Республике. -М.: Финансы, 1975. -64 с.
- 114.Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М.Петрачкова. -М.: Финансы и статистика, 1993. -560 с.
- 115.Яругова А. Управленческий учет (Management accounting): Опыт экономически развитых стран // Пер. с нем. Предисл. Я.В.Соколова. -М.: Финансы и статистика, 1991. -240 с.
- 116.Bartok Nady A. Az altalanos koltsegekkel valo foglalkozas sajatos modszerai, eljarasai // Szamvitel es ugyveteltechnika. -Budapest. -1985. -7.szam.
- 117.Bordane M. A nyeresegelemzes szerepe az iparvallatok iranyitasaban // Szamvitel es ugyveteltechnika. -Budapest. -1984. -12.Szam.
- 118.Ebert G. Kosten -und Leistungsrechnung. Th. Galber. -Wiesbaden, 1978.
- 119.Fedak Z. Rachunek kosztow produkeji przemyslowej. Zagadnie wybrane. PNE. -Warszawa, 1962.
- 120.Gray J., Richets D. Cost and Management Accounting. -New York: Me Graw-Hill, 1982. -768 p.
- 121.Handbuch der Kostenrechnung herausgegeben von Robert Bobsin. Verlag Moderne Industrie, 1971. -1032 s.
- 122.Jarugowa A., Skowronski J. Rachunek kostow w systemee infomacyjnym przedsiebiorstwa. PWE. - Warszawa, 1975.

123. Jarugowa A., Skowronski J. Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa. - Warszawa: PWN, 1976. -243 s.
124. Jarugowa A., Skowronski J. Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa. PWE. - Warszawa, 2 wyd, 1982.
125. Lochyer K.G. Factory and Production Management. Third Edition. -London: Pitman Publ. Inc., 1981. -490 p.
126. Mala Encyklopedia Rachunkowej. PWE. - Warszawa, 1971.
127. Moriarty Sh., Allen C.P. Cost Accounting-Gembridge ets.: Harper and Row, 1984. -650 p.
128. Schafer G. Die Beziehungen zwischen Rechnungszweck und Rechnungsinhalt in der Kostenrechnung. -Tubingen: Eberhard - Karl - Universitat, 1975. -110 s.
129. Schierenbeck, Henner: Grundzuge der Betriebswirtschaftslehre / von Henner Schierenbeck. - Munchen; Wien: Ordenbourg 8., vollig uberarb. u. erw. Aufl. - 1986. -638 s.
130. Sjednocovane ucetnietvi a kalkulacc v diag. kapitalistichych statech // Ucetnictvi-uctovnietvo. - Praha. -1976. -227 s.
131. Wytuczne w sprawie zasad rachunku kosztów produkcji przemysłowej przedsiębiorstw państwowych. - Warszawa, Ministerstwo Finansów, 1968.

ДОДАТКИ

Додаток А

Класифікація виробничих витрат за окремими ознаками

| Види витрат | Ознаки класифікації (об'єкти обліку і калькулювання) |
|---|--|
| 1 | 2 |
| За економічним змістом (за призначенням, роллю у ви-ві, по відношенню до технологічного процесу, по видах витрат) | <ul style="list-style-type: none"> • Основні (безпосередньо зв'язані з виробничим процесом) • Накладні (зв'язані з обслуговуванням виробництва і управління) |
| За способами перенесення вартості на продукцію | <ul style="list-style-type: none"> • Прямі (що прямо відносяться на відповідний вид продукції) • Непрямі (пов'язані з одночасним виробництвом декількох виробів) |
| Залежно від зміни обсягу випущеної продукції чи продажу | <ul style="list-style-type: none"> • Постійні (витрати, величина яких не залежить від змін обсягу ви-ва) • Змінні (величина яких змінюється пропорційно до зміни обсягу ви-ва) |
| За ступенем впливу обсягу ви-ва на рівень витрат | <ul style="list-style-type: none"> • Умовно-постійні • Умовно-змінні |

Продовження додатку А

| 1 | 2 |
|---|---|
| За роллю у виробничому процесі | <ul style="list-style-type: none"> • Виробничі (пов'язані з виготовленням продукції) • Позавиробничі (зв'язані з реалізацією продукції споживачам) |
| За функціональною роллю в процесі виробництва | <ul style="list-style-type: none"> • Витрати живої праці • предметів праці • засобів праці |
| За видами продукції, робіт, послуг | <ul style="list-style-type: none"> • Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, валову, товарну, реалізовану продукцію |
| За єдністю складу | <ul style="list-style-type: none"> • Одноелементні (які в даному підприємстві не можуть бути розкладені на складові додатки) • Комплексні (складаються з декількох економічних елементів) |
| За календарними періодами | <ul style="list-style-type: none"> • Поточні (пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду) • Одноразові (витрати, зв'язані з підготовкою виробництва) |
| За доцільністю використання | <ul style="list-style-type: none"> • Продуктивні (доцільні, необхідні затрати для даного підприємства) • Непродуктивні (витрати, що свідчать про недоліки в технології і організації виробництва) |

Продовження додатку А

| 1 | 2 |
|--|---|
| За видами витрат | <ul style="list-style-type: none"> • Економічні елементи витрат • Статті калькуляції собівартості |
| За можливістю обсягу планом | <ul style="list-style-type: none"> • Заплановані (продуктивні витрати для відповідних умов виробництва) • Незаплановані (непередбачені даними умовами ви-ва, але наявні через причини, що свідчать про недоліки в роботі) |
| За віднесенням на готову продукцію | <ul style="list-style-type: none"> • Витрати в незавершеному виробництві • Витрати на готовий продукт |
| За видами діяльності | <ul style="list-style-type: none"> • Промисловість, будівництво, транспорт... |
| По фазах кругообороту засобів | <ul style="list-style-type: none"> • Постачальницько-заготівельні, виробничі, збутові |
| За місцями виникнення (центрами витрат) | <ul style="list-style-type: none"> • Підприємство, виробництво, цех дільниця, бригада, служби тощо |
| За охопленням нормуванням | <ul style="list-style-type: none"> • Нормовані • Ненормовані |
| За можливістю контролю на певному рівні управління | <ul style="list-style-type: none"> • Контрольовані • Неконтрольовані |
| За належністю до трьох елементів вартості | <ul style="list-style-type: none"> • Трудові • Матеріальні • Грошові |

Продовження додатку А

| 1 | 2 |
|--|---|
| За відношенням до трьох моментів виробництва | <ul style="list-style-type: none">• Засобів праці• Предметів праці• Самої праці |

Додаток В

Класифікаційна схема витрат виробництва
на західних підприємствах

| Ознаки класифікації | Поділ витрат |
|--|---|
| 1 | • 2 |
| За економічним змістом (за призначенням; по відношенню до технологічного процесу; по видах витрат) | <ul style="list-style-type: none"> • основні (Fixed) • накладні (Overhead) |
| Залежно від способу віднесення на собівартість окремих видів продукції | <ul style="list-style-type: none"> • прямі (Direct) • непрямі (Indirect) |
| Залежно від зміни обсягу випущеної продукції чи продажу | <ul style="list-style-type: none"> • постійні (Fixed) • напівпостійні • змінні (Variable) • напівзмінні |
| Залежно від методу списання | <ul style="list-style-type: none"> • витрати певного періоду (Period Costs) • витрати на виробу (Product Costs) |
| За строками виникнення | <ul style="list-style-type: none"> • минулі (Historical) • кошторисні або майбутні (Budgeted or predetermined) |

Продовження додатку В

| 1 | 2 |
|--|---|
| минулі: | <ul style="list-style-type: none"> • поповнювані • непоповнювані |
| По управлінській функції (або по участі у виробничому процесі) | <ul style="list-style-type: none"> • виробничі (Manufacturing) • витрати, пов'язані з реалізацією прод. (Selling Costs) • адміністративні (Administrative) |
| Для контролю за діяльністю виробничих підрозділів | <ul style="list-style-type: none"> • за місцями виникнення (центрах витрат) (Cost Centers) • зонами відповідальності (Responsibility Centers) |
| Для прийняття управлінських рішень | <ul style="list-style-type: none"> • релевантні або доцільні (Relevant Costs) • нерелевантні або недоцільні (Sunk Costs) |

Додаток С

ВІДОМІСТЬ
 відпуску матеріалів у виробництво
 в розрізі печей

| Числа місяця | № змінно го звіту | Піч №1 | | | | | | | Піч №2 |
|-----------------|----------------------|---------------------------|--|---------------|-----------------|---------------------------------|---------------|-----------------|--------|
| | | Викори- стано шихти | Коеф. виходу скломаси з врахув. угару шихти | | | Корисний вихід скломаси | | | і т.д. |
| | | | по нормі | фак- тично | відхи- лення | по нормах на факт. випуск | фак- тично | відхи- лення | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | |
| 1 | 1 | 3.372 | 0.850 | 0.840 | -0.010 | 2.866 | 2.832 | -0.034 | |
| 2 | 2 | 3.655 | 0.909 | 0.928 | +0.019 | 3.322 | 3.392 | +0.070 | |

Додаток Д

Класифітор причин і винуватців відхилень від норм
по витрачанняю сировини і матеріалів

| Причини | Шифр причин |
|---|--------------|
| 1 | 2 |
| Структурні зрушення у складі шихти | 01 |
| Невідповідність сировини і матеріалів стандартам або технічним умовам | 02 |
| Використання відходів замість повноцінних матеріалів і навпаки | 03 і т.д. |
| Заміна сировини і матеріалів (за габаритами, якості, найменуваннях) | |
| Зміна технології і технічних параметрів (концентрації, температури, тиску, вологості і т.п.) | |
| Зміна ступеня видобутку (витягування) основних і побічних продуктів, а також відходів | |
| Недоліки в конструкції продукції | |
| Відхилення планових сум транспортно-заготівельних витрат від фактичних | |

Продовження додатку Д

| 1 | 2 |
|---|---|
| Порушення технологічних режимів покриття і фарбування скловиробів | |
| Зміна вмісту корисної речовини у вихідній сировині | |
| Переробка одного виду продукції на інший | |
| Несправність обладнання і інструменту | |
| Неточність норм | |
| Інші причини (з додатковими вказівками) | |
| Невстановлені причини | |

| Винуватці | Шифр винуватців |
|--|-----------------|
| Основні виробничі робітники цеху | 01 |
| Допоміжні робітники і обслуговуючий персонал | 02 |
| Адміністрація і працівники служб свого цеху | і т.д |
| Цехи і участки свого підприємства | |

Продовження додатку Д

| | |
|-------------------------------------|--|
| Відділи заводоуправління | |
| Зовнішні постачальники і підрядники | |
| Інші винуватці | |

Додаток Е

РАПОРТ

про використання паливно-енергетичних ресурсів
на технологічні цілі

| Код центру витрат | Найме нуван ня палив- но-енер- гетичних ресурсів | Код ПЕР | Од. вимі рюван- ня | № зміни | Використання палива (енергії) | | | | | | Всього використано | | |
|-------------------------|---|------------|-----------------------------|------------|-------------------------------|------------------|-----------------------|-----------------------------------|--------------------------|------------------|-----------------------|---------------|--------------------------|
| | | | | | Цех №1 | | | | | Цех №2 і т.д. | по нор- мах | фак- тично | відхи- лення (+,-) |
| | | | | | виго- тов. | норма розходу | всього по нормі | фак- тично вико- ристано | відхи- лення (+,-) | | | | |
| 20 | Газ | 01 | м | 2 | 2.78 | 1739 | 4837 | 4817 | -20 | | | | |
| 20 | Енергія | 03 | кВт/го д | 1 | 2.78 | 1400 | 3892 | 3900 | +8 | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |

Начальник зміни _____

Додаток Ж

Номенклатура причин і винуватців відхилень
від норм по заробітній платі

| Причини відхилень | Шифри |
|---|--------|
| 1 | 2 |
| Несправна технічна підготовка виробництва | 01 |
| Несвоєчасне виконання ремонту | 02 |
| Відсутність або невідповідність устаткування, пристроїв, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів, електроенергії і пари технічним умовам і технології виробництва скловиробів | і т.д. |
| Доплати, визвані зміною технологічного процесу | |
| Доплати, визвані несправністю і незадовільною наладкою обладнання, інструментів і пристроїв | |
| Застосування інструментів і пристороїв, що не відповідають технологічному процесу | |

Продовження додатку Ж

| 1 | 2 |
|---|---|
| Заміна ручної праці механізованою | |
| Зміна обсягу виробництва | |
| Додаткові операції, не передбачені технологічним процесом | |
| Додаткова обробка виробів | |
| Структурні зрушення в номенклатурі виготовленої продукції | |
| Доплати, визвані виконанням додаткових операцій через дефекти в організації виробництва (невідповідність розряду робітника розряду виконуваної роботи; виконання робіт, пов'язаних з відступом від нормальних умов виробництва) | |
| Доведення продукції до вимог стандарту і ринку | |
| Зміна тарифних ставок і розряду робіт | |
| Відступи від нормальних умов праці (робота в позаурочний час, вихідні і святкові дні і ін.) | |
| Доплати за прогресивно-преміальною оплатою праці | |

Продовження додатку Ж

| 1 | 2 |
|---|---|
| Додаткові операції для експортного виконання | |
| Оплата виправлення виробничого браку | |
| Неправильне встановлення норм часу і розцінок | |
| Відхилення по заробітній платі робітників-погодинників | |
| Премії за якість продукції | |
| Невраховані відхилення (відхилення по заробітній платі не оформлені документами на оплату - виправлення браку, можливі приписки виробітку, неправильне використання розцінок) | |
| Інші враховані, але непередбачені відхилення | |
| Невстановлені причини | |

| Винуватці відхилень | Шифри |
|--|-------|
| Основні виробничі робітники свого цеху | |

Продовження додатку Ж

| 1 | 2 |
|---|---|
| Допоміжні робітники і обслуговуючий персонал свого цеху | |
| Адміністрація і працівники служб свого цеху | |
| Цехи і участки свого підприємства | |
| Відділи заводууправління | |
| Зовнішні постачальники і підрядники | |
| Інші винуватці | |

Додаток 3

Класифікатор причин і винуватців простоїв

| Причини простою | Шифри простою |
|--|---------------|
| 1 | 2 |
| Помилки в кресленнях і технологічній документації | 01 |
| Несправність обладнання | 02 |
| Несвоєчасність подання сировини і матеріалів, комплектуючих виробів | 03 |
| Додаткові операції, як наслідок невідповідності сировини і матеріалів встановленим стандартам і технічним умовам | і т.д. |
| Доплати (економія) до заробітної плати у зв'язку з заміною одного виду сировини і матеріалів іншими | |
| Відсутність спецодягу і інвентаря | |
| Застосування інструментів і пристроїв, що не відповідають технологічному процесу | |
| Заміна напівфабрикатів і деталей власного виробництва покупними, і навпаки | |

Продовження додатку 3

| 1 | 2 |
|---|---|
| Нерегулярність подачі води, газу, пари, електроенергії, стиснутого повітря | |
| Відсутність транспорту | |
| Невідповідність розряду робіт розряду робітника | |
| Додаткові операції, не передбачені технологічними процесами | |
| Виконання робіт на менш продуктивному обладнанні (не передбачених технологічним процесом) | |
| Інші відступи від нормальних умов роботи (понадурочні, робота у вихідні і святкові дні) | |
| Різниця між фактично нарахованою заробітною платою робітників-погодинників за відпрацьований час і сумою заробітної плати по нормах | |
| Інші причини | |

Продовження додатку 3

| 1 | 2 |
|---|---|
| Винуватці відхилень | |
| Простої, незалежні від роботи підприємства | |
| Основні виробничі робітники свого підприємства | |
| Допоміжні робітники і обслуговуючий персонал свого цеху | |
| Адміністрація і працівники служб свого цеху | |
| Цехи і участки свого підприємства | |
| Відділи заводоуправління | |
| Зовнішні постачальники і підрядники | |
| Інші винуватці | |

Додаток К

РОЗРАХУНОК

кошторисних ставок витрат на утримання і
експлуатацію устаткування на 1000 штук виробів

| Найменування виробів | Артикул | Рисунок | Місячний план випуску виробів, шт. | Трудо- місткість 1000 штук виробів (нормо-год) | Обернений коефіцієнт трудоміст- кості | План. випуск прод. скоректов. на оберн. коэф. трудомістк. гр.4: гр.6 | Кошторис витрат на утримання і експл. обл. по плану на місяць, тис. грн. | Кошторисні ставки на 1000 штук виробів (гр.8: гр.4), тис. грн. |
|----------------------|---------|----------|---|--|--|--|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Стакани для вина | 1203 | У-399/35 | 17000 | 69,74 | 0,81 | 13770 | 6000,0 | 352,9 |
| Стакани для вина | 1203 | 406 | 7000 | 99,35 | 0,57 | 3990 | 1740,0 | 248,6 |

Продовження додатку К

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|------------------|------|----------|-------|--------|------|-------|---------|-------|
| Стакани для вина | 1203 | 415 | 33000 | 56,68 | 1,00 | 33000 | 14390,0 | 436,1 |
| Рюмка 50 г | 1021 | У-699/80 | 2000 | 135,86 | 0,42 | 840 | 370,0 | 185,0 |
| Рюмка 50 г | 1021 | 405 | 6000 | 133,68 | 0,42 | 2520 | 1100,0 | 183,0 |
| Рюмка 50 г | 1021 | 415 | 13000 | 88,42 | 0,64 | 8320 | 3610,0 | 277,7 |
| В с ь о г о: | х | х | х | х | х | 62440 | 27210,0 | х |

Розрахунок виконав(ла) _____

Додаток Л

РОЗПОДІЛ

витрат на утримання і експлуатацію устаткування

| Найменування виробів | Артикул | Рисунок | Кошторисні ставки на 1000 штук виробів (тис. грн.) | Фактично | | По кошторису на факт. випуск | | | Фактично за даними обліку | | |
|----------------------|---------|----------|--|-----------------------|-------------------------------|------------------------------|--------------------------------|--------------------|-----------------------------|--------------------------------|--------------------|
| | | | | товарний випуск (шт.) | незавершене виробництво (шт.) | товарний випуск (тис. грн.) | незавершене вир-во (тис. грн.) | Всього (тис. грн.) | товарний випуск (тис. грн.) | незавершене вир-во (тис. грн.) | Всього (тис. грн.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| Стакани для вина | 1203 | У-399/35 | 352,9 | 2310 | 1810 | 815,2 | 638,7 | 1453,5 | 941,1 | 732,3 | 1673,4 |
| Стакани для вина | 1203 | 406 | 248,6 | 8030 | - | 1996,3 | - | 1996,3 | 2305,7 | - | 2305,7 |

Продовження додатку Л

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
|------------------|------|--------------------|-------|-------|------|---------|--------|---------|---------|--------|---------|
| Стакани для вина | 1203 | 415 | 436,1 | 31990 | - | 13950,0 | - | 13950,0 | 16112,3 | - | 16112,3 |
| Рюмка 50 г | 1021 | У-69980 | 185,0 | 1680 | 5599 | 310,8 | 1035,8 | 1346,6 | 359,0 | 1187,7 | 1546,7 |
| Рюмка 50 г | 1021 | 406 | 183,3 | 5232 | - | 959,0 | - | 959,0 | 1100,6 | - | 1100,6 |
| Рюмка 50 г | 1021 | 415 | 277,7 | 6489 | - | 1802,0 | - | 1802,0 | 2081,3 | - | 2081,3 |
| Всього: | х | х | х | 55731 | 7409 | 19833,3 | 1674,5 | 21507,8 | 22900,0 | 1920,0 | 24820,0 |

Розрахунок виконав(ла) _____

Додаток М

ЗВЕДЕНА ВІДОМІСТЬ

обліку витрат на виробництво за _____ 199__р.

| Статті каль- куляції | Залишок незавершеного вир-ва на почат. місяця | | Витрати за звітний місяць | | | | | | | | | |
|----------------------------|--|--------------|---------------------------------|---|-----------------------------|-----------------------------|---------------------------------|---|-----------------------------|-----------------------------|-------------------------------|----------------------|
| | | | По нормах | | | | Фактично | | | | Відхи лення від норм | По змінах норм |
| | по нормах | по змінах | виго- товле- ння шихти | варіння і виго- товле- ння скловир. | обробка скло- виробів | всього по пере- ділах | виго- товле- ння шихти | варіння і виго- товле- ння скловир. | обробка скло- виробів | всього по пере- ділах | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |

Продовження додатку М

| Індекси | | Списання | | | | | | Залишок незавершеного виробництва на кінець місяця |
|--------------|---------------------------|----------------------|--|--------------------|---------------------------------|-------------------|--|---|
| змін норм | відхи лень від норм | На брак по нормах | Резуль- тат ін- вентар. незаверш. вир-цтва | На товарний випуск | | | | |
| | | | | по нормах | по відхи- леннях від норм | по змінах норм | інші неврахо- вані відхи- лення | |
| 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 | 22 |

Бухгалтер _____

Додаток Н

РОЗРАХУНОК

розподілу витрат між виробами за калькуляційними статтями

за квітень 1997 року

| № п/п | Наймену вання виробів | Виго тов- лено виробів за мі- сяць, шт. | Вага 1 шт., кг. | Маса гото- вих виро- бів, кг. | Статті затрат на виробництво скломаси | | | | | | | | | | |
|----------|-----------------------------|---|-----------------------|---|---------------------------------------|--------------------------|-------------------------------|---------|-------------------------------|---------------------------------|--|----------------------|---------------------------|---------------------------|----------------------------------|
| | | | | | основні матер. | допо- міжні матер. | паливо на техн. цілі | енергія | осно- вна зарп- лата | дода- ткова зарп- лата | від- раху- вання від зарп- лати | затрати на УЕО | зага- льно- виробн. | зага- льно- господ. | виро- бнича собі- варт. |
| 1. | Стакан 4В102 | 15264 | 32 | 488.4 | 3.43 | 38.71 | 9.19 | 2.42 | 41.90 | 4.19 | 20.95 | 4.01 | 6.52 | 9.94 | 141.26 |
| 2. | Рюмка 4В521 | 9216 | 59 | 543.7 | 4.10 | 25.11 | 9.50 | 3.02 | 44.46 | 4.45 | 22.23 | 4.70 | 7.00 | 10.00 | 134.57 |

Додаток П

НОРМАТИВНА КАЛЬКУЛЯЦІЯ
собівартості скловиробів на травень 1997 року

| № п/п | Назва статей витрат | Витрати по нормі на стакан арт. 3В100Л вага еталону 40г | Витрати по нормі на кувшин арт.3В903 вага еталону 1070г | і т.д. |
|----------|---|---|---|--------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. | Сировина і основні матеріали | 399.0 | 10684.0 | |
| 2. | Допоміжні матеріали | 4432.0 | 13525.0 | |
| 3. | Паливо на технологічні цілі | 704.0 | 18821.0 | |
| 4. | Енергія на технологічні цілі | 308.0 | 8239.0 | |
| 5. | Основна зарплата виробничих робітників | 2524.0 | 12496.0 | |
| 6. | Додаткова зарплата виробничих робітників | 50.0 | 250.0 | |

Продовження додатку П

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----|--|---------|---------|---|
| 7. | Відрахування від заробітної плати | 1262.0 | 6248.0 | |
| 8. | Витрати на утримання і експлуатацію обладнання | 580.0 | 2874.0 | |
| 9. | Загальновиробничі витрати | 429.0 | 2124.0 | |
| 10. | Загальногосподарські витрати | 833.0 | 4124.0 | |
| 11. | Інші виробничі витрати | | | |
| | Виробнича собівартість | 11521.0 | 66385.0 | |
| 12. | Позавиробничі витрати | 35.0 | 200.0 | |
| | Повна собівартість | 11556.0 | 66585.0 | |

Начальник ПЕВ _____