

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет

Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Головко Андрій Михайлович

**Формування інформації про собівартість
продукції у системі управлінського обліку**

спеціальність: 0.71 – Облік і оподаткування
магістерська програма – Облік і правове забезпечення
підприємницької діяльності
Магістерська робота

Виконав студент групи
ОПДм-21
Головко А.М. _____
Науковий керівник:
к.е.н., доцент Н.В. Гудзь

Магістерську роботу допущено до захисту:
« ____ » _____ 2018 р.

Завідувач кафедри
_____ Н. В. Починок

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	
1.1. Місце управлінського обліку в системі управління підприємством	6
1.2. Дефініції «виробничі витрати» і «собівартість продукції» з позиції економічної теорії та обліку	14
1.3. Класифікація виробничих витрат для цілей управлінського обліку	26
Висновки до розділу 1	35
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	
2.1. Методи калькулювання собівартості продукції	37
2.2. Первинний облік прямих витрат на виробництво продукції	50
2.3. Облікова інформація про собівартість продукції для потреб управління	59
Висновки до розділу 2	73
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ	
3.1. Особливості організації управлінського обліку на досліджуваному підприємстві	75
3.2. Організація управлінського обліку за центрами витрат та центрами відповідальності	81
3.3. Автоматизація обліку прямих виробничих витрат	93
Висновки до розділу 3	109
ВИСНОВКИ	111
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	117
ДОДАТКИ	127

ВСТУП

В умовах фінансово-економічної нестабільності результати роботи кожного підприємства значною мірою залежать від системи управління, яка забезпечує економічну самостійність підприємства, його конкурентоспроможність та стійке фінансове становище на ринку. Вирішення проблеми ефективного розвитку та економічного зростання підприємств неможливе без удосконалення насамперед управління собівартістю продукції. Тому перед управлінським персоналом постає важливе завдання пошуку і впровадження такої системи, яка б відповідала принципам єдності підходів на різних рівнях управління, планування, обліку, калькулювання, оцінки та аналізу; можливості управління прямими витратами на різних стадіях життєвого циклу готової продукції; органічного поєднання зниження витрат з досягненням високої якості продукції.

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно з вимогами міжнародних бухгалтерських та аудиторських стандартів зумовили суттєву перебудову методології управлінського обліку і необхідності перегляду питань його організації, зокрема щодо обліку прямих витрат на виробництво продукції.

Методика управлінського обліку собівартості продукції, яку застосовують на сучасних підприємствах, не повною мірою відповідає сучасним вимогам. Серед численних проблем можна виділити такі: недосконалість форм облікової документації; вибір оптимального переліку статей прямих витрат; вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; недосконалість інформаційного забезпечення системи управління виробництвом; недосконалість системи мотивації структурних підрозділів та їх керівників до досягнення високих результатів роботи. Наявність значних проблемних моментів в організації та методиці управлінського обліку собівартості продукції зумовили актуальність теми дипломної роботи.

Вагомий внесок у дослідження проблем обліку собівартості та витрат зробили такі вітчизняні вчені: О. С. Бородкін, П. П. Борщевський, О. А. Герасименко, З. В. Гуцайлук, Л. В. Жилкіна, О. С. Заєць, З. В. Задорожний., В. Г. Линник, В. П. Пальчук, В. В. Сопко, П. Я. Хомин, І. Г. Яремчук та інші.

Серед зарубіжних авторів ці проблеми досліджені у наукових працях П. С. Безруких, І. М. Белого, В. А. Бунімовича, Д. В. Денискіна, К. Друрі, В. Б. Івашкевича, І. Я. Ламикіна, П. П. Новіченка, С. С. Сатубалдіна, М. Д. Свиргуна, І. С. Чупака та інших.

Проте питання управлінського обліку собівартості продукції потребують подальшого дослідження, оскільки існуюча система обліку й контролю не задовольняє усіх цілей управління і не сприяє зниженню рівня витрат.

Мета магістерської роботи полягає у виробленні науково обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення методики й організації управлінського обліку собівартості продукції підприємств. Відповідно до мети дослідження були поставлені такі **завдання**:

- критично оцінити існуючі підходи до концепції управлінського обліку з позиції визначення дискусійних і невирішених питань та напрямів їх вирішення;

- розкрити суть економічного змісту категорій «собівартість», «витрати» та «затрати» як об'єктів бухгалтерського обліку та аудиту;

- удосконалити класифікацію прямих витрат за видами діяльності та напрямками обліку для забезпечення єдності методології обліку і калькулювання собівартості готової продукції;

- обґрунтувати доцільність ведення форм первинної документації та облікових реєстрів, що відповідають сучасним вимогам управління;

- вдосконалити управлінського облік витрат на виробництво на основі використання програмного продукту «1С:Бухгалтерія для України 8.2» для забезпечення можливості здійснення такого облікового процесу автоматизованим способом;

- обґрунтувати принципи побудови та розробити обліково-аналітичну модель з метою удосконалення системи інформаційного забезпечення управління підприємством.

Об'єктом дослідження є виникнення прямих виробничих витрат підприємств у процесі його господарської діяльності.

Предметом дослідження є методика та організація управлінського обліку собівартості продукції на підприємстві в умовах ринкової економіки.

Методи дослідження. У магістерській роботі застосований діалектичний підхід до вивчення сучасного стану управлінського обліку собівартості продукції на підприємстві. У межах цього методу використано два базових методи – індукція та дедукція. Також використані такі методи:

- загальнонаукові методи аналізу та синтезу, групування і порівняння, а також абстрактно-логічний – при вивченні теорії і практики управлінського обліку прямих виробничих витрат;

- графічний метод – при оцінці динаміки прямих виробничих витрат;

- методи зведення і групування, вибіркового – для дослідження методики управлінського обліку собівартості продукції;

- методи аналізу і синтезу при удосконаленні аналізу прямих витрат на виробництво продукції.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти, праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні довідники, періодичні видання з теорії і практики обліку і аудиту прямих витрат на виробництво готової продукції.

Магістерська робота направлена на дослідження та розробку рекомендацій щодо методики та організації управлінського обліку собівартості продукції.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що впровадження розроблених пропозицій щодо управлінського обліку собівартості продукції на досліджуваному підприємстві «Тернопільське міжрайонне управління водного господарства» дозволить скоротити обсяги обліково-аналітичних розрахунків завдяки їх автоматизації, забезпечить належний та дієвий вплив на собівартість продукції, сприятиме забезпеченню режиму економії.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Місце управлінського обліку в системі управління підприємством

В українській економіці сьогодні вже існують всі передумови для того, щоб розглядати бухгалтерську діяльність з урахуванням її управлінського аспекту. У визначенні бухгалтерського обліку, сформульованому Американською асоціацією бухгалтерів, чітко відзначається управлінський аспект: це процес ідентифікації інформації, обчислення й оцінки показників та надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень.

Зв'язок обліку з управлінням відображений в назві однієї з фундаментальних робіт відомих американських вчених Ч.Т. Хонгрена і Дж. Фостера – «Бухгалтерський облік: управлінський аспект» [87, с. 564]. Про необхідність інтеграції всіх функцій управління – обліку, аналізу, планування і контролю свідчить і західна практика. У зарубіжних підприємствах відсутні планові відділи, які функціонують ізольовано від бухгалтерської служби. Бухгалтерія в західному підприємстві бере на себе обов'язки планового відділу й аналітичної служби, а бухгалтери виконують планові й прогностичні функції.

Вся інформація, необхідна для управління підприємством, готується бухгалтерами. Пов'язана із цим професійна діяльність отримала містку економічну назву «еккаунтингу», в основі якого лежить рахівництво – ведення бухгалтерського обліку у відповідності із загальноприйнятими принципами. Однак рахівництвом еккаунтинг не обмежується, у ньому велика доля планово-аналітичної роботи.

В Україні процес реформування обліку, його переорієнтація із контрольних на управлінські функції йде дуже повільно. У більшості

випадків мета бухгалтерської служби сучасного українського підприємства вважається досягнутою після здачі нею звітності й проведення податкових платежів. Інакше кажучи, бухгалтерська справа у нашій країні у багатьох випадках розглядається через призму рахівництва, орієнтованого на податковий облік.

Працівникам бухгалтерій ніколи займатись «управлінським» обліком. Все частіше за справу беруться планові служби, вважаючи управлінський облік своєю прерогативою. Бухгалтерія продовжує займатись «посмертним» обліком [85, с. 34]. При такому розподілі посадових обов'язків продовжує зберігатись протистояння між бухгалтерією і плановим відділом, яке історично склалося в радянський час. Бухгалтерія, як і раніше, відчуває себе недооціненою, справедливо вважаючи, що планові служби користуються створеною нею інформацією. Планові відділи, у свою чергу сприймають бухгалтерію як щось інертне і для цілей управління підприємством малоприслатне.

А разом з тим названі служби могли б об'єднати зусилля у досягненні важливої мети – генерування інформації, яка дозволяла б менеджменту приймати адекватні управлінські рішення. Це підвищить імунітет підприємства до несприятливого впливу факторів зовнішнього середовища, дозволить йому довго й стабільно функціонувати на ринку. Вирішення названих завдань можливе при умові створення на підприємстві бухгалтерського управлінського обліку, який зумовлює інтеграцію бухгалтерської та планової служби.

В основі системи управлінського обліку лежить виробничий облік і калькулювання, за ними – управлінський контроль, бюджетування, внутрішня (сегментарна звітність). Однак нарівні з обліковою, плановою і контрольною бухгалтерському управлінському обліку притаманна аналітична функція. Не можна не помітити, що в економічній теорії сьогодні з'явилися різні модифікації аналізу – фінансовий, економічний, стратегічний і т.п. Більшість авторів вважає, що аналіз є однією з функцій

управління, яка забезпечує оцінку господарських фактів і процесів та готує проекти рішень для менеджерів відповідного рівня [78, с. 85].

Погоджуючись з таким тлумаченням функції аналізу, не можна ігнорувати поглиблене дослідження задач аналізу різнобічних процесів, які можуть бути пріоритетними для фахівців-аналітиків з певних проблем. Останнім часом у складі сучасних управлінських технологій виділяють управлінський аналіз. С.В. Філіпова розцінила управлінський аналіз як одну з найважливіших складових аналізу діяльності будь-якого підприємства, яка охоплює управлінські проблеми [85, с. 35]. Він являє собою економічний аналіз, адаптований до цілей і задач конкретного господарюючого суб'єкта.

Разом з тим, сумнівним є виділення такого напрямку аналізу як управлінський. Це стосується і модифікацій бухгалтерського обліку. Сук Л.К. вважає, що в економічній літературі розглядають окремі системи обліку з позицій задоволення потреб різних користувачів. Звідси «податковий облік», «екологічний облік» та ін. На його думку, такий підхід є неефективним, оскільки інформаційне забезпечення для управління створює бухгалтерський облік як єдина інтегрована система [82, с. 574].

Виділяючи в окремий вид бухгалтерського обліку «управлінський облік», тим самим занижується значення фінансового, оперативного-технічного обліку для управління.

Сьогодні термін «менеджмент» міцно ввійшов у наш лексикон, замінивши попередні «керівник», «управлінець», «начальник». Доцільно погодитися із І.Н. Герчиковою, яка вважає, що він є аналогом терміну «управління», його синонімом і застосовується до управління соціально-економічними процесами на рівні сучасного підприємства. Чіткої єдиної теорії менеджменту в Україні ще не вироблено [15, с. 18].

Не дивлячись на суттєві розбіжності в концептуальних підходах до менеджменту, можна виділити три його найважливіших функції: 1) прийняття і реалізація управлінських рішень; 2) мотивацію всіх учасників

підприємницької діяльності; 3) здійснення процедур управлінського контролю. Розглянемо детальніше третю із названих.

Незважаючи на відмінності в трактуванні контролю, між контролем як елементом управління та контролем як функцією обліку є тісний взаємозв'язок, адже контрольні функції бухгалтерського обліку відіграють провідну роль в системі внутрішньогосподарського контролю [35, с. 76]. «Контроль виступає засобом двостороннього зв'язку між об'єктом управління і системою управління, інформуючи про стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень» [22, с. 18].

Вчені по-різному трактують зміст управлінського контролю. В.В.Чувікова, наприклад, розділяє два поняття – контроль і управлінський контроль. Перший, на думку вченого, являє собою процес забезпечення досягнення організацією поставлених цілей, другий – процедуру спостереження і регулювання різних видів діяльності підприємства з метою полегшення виконання організаційних задач [91, с. 26-27].

А.А. Радугін під «управлінським контролем» розуміє спостереження і регулювання різних видів діяльності підприємства з метою полегшення виконання поставлених перед ним організаційних завдань. Мету управлінського контролю він вбачає в тому, щоб визначити, наскільки добре виконується план і де необхідно внести корективи чи застосувати регулюючі заходи [62, с. 266].

Для цілей контролю фінансових ресурсів підприємства А.А. Радугін виділяє три механізми – фінансове (бюджетне) планування, аналіз коефіцієнтів (ліквідності, прибутковості, фінансової стійкості та ін.) та фінансові (аудиторські) перевірки. З останнім важко погодитись, оскільки названі функції не входять у посадові обов'язки менеджерів підприємства.

Автори підручника під ред. М.М.Максімова розглядають контроль як стадію і одночасно як функцію управління на різних ієрархічних рівнях підприємства поряд з такими функціями, як планування, регулювання, облік. Метою контролю вони вважають фіксацію стану об'єкту управління у

певний момент часу для прийняття рішень по регулюванню цього об'єкту [55, с. 154]. При цьому виділяється фінансовий контроль, який здійснюється фінансовими службами і бухгалтерією (мета його полягає у порівнянні планових витрат з фактичними шляхом використання вартісних показників), і адміністративний контроль, який здійснюється як спеціальними підрозділами, так і керівниками на всіх рівнях підприємства.

Позицію щодо необхідності поділу управлінського контролю на фінансовий і адміністративний підтримує і І.М. Герчикова [15, с. 205]. Однак ствердження автора, що у функцію контролю входять: збір, обробка та аналіз інформації про фактичні результати господарської діяльності всіх підрозділів підприємства, порівняння їх з плановими показниками, виявлення відхилень і аналіз причин цих відхилень; розробка заходів, необхідних для досягнення поставлених цілей, нам здається помилковим.

Всі перераховані процедури, як відмічалось вище, є прерогативою управлінського обліку. Разом з тим, доцільно підтримати концепцію І.Н.Герчикової в тій її частині, згідно якої контроль необхідно розглядати не тільки як фіксація відхилень, але і як аналіз їх причин та виявлення можливих тенденцій розвитку [15, с. 204]. На зв'язок контролю з функцією регулювання, тобто прийняття рішень з ліквідації відхилень, виявлених на стадії контролю, вказує і М.М.Максімов. Він, зокрема, підкреслює важливість здійснення контролю і регулювання на всіх рівнях управління підприємством: на рівні підприємства в цілому, на рівні окремих підрозділів, на рівні групи чи окремого працівника [55, с. 155].

Особлива увага у спеціальній літературі приділяється процедурі проведення фінансового контролю, однак і тут часто функції управлінського обліку замінюються функціями менеджменту. Наприклад, І.Н.Герчикова вважає, що фінансовий контроль повинен здійснюватись шляхом одержання від кожного господарського підрозділу фінансової звітності по важливим економічних показниках за стандартними формами, а також проведення економічного аналізу із розрахунком показників, які

характеризують результати господарювання підприємства та його економічний потенціал [15, с. 205]. Важливою функцією управлінського контролю, на думку І.Н.Герчикової, є розробка стандартної форми звітності, перевірка цієї звітності та її аналіз як за результатами господарської діяльності в цілому, так і кожного окремого підрозділу. З такою постановкою питання важко погодитись. Необхідно звернути увагу на зворотній зв'язок: функція контролю ґрунтується в першу чергу на організації системи обліку і звітності, яка включає фінансові й виробничі показники діяльності підприємства та проведення їх аналізу.

Таким чином, не дивлячись на розходження у поглядах, всі дослідники одностайні в одному – контроль є прерогативою менеджменту. Однак вищенаведені концепції мають чотири недоліки:

- функції менеджменту в ряді випадків замінюються функціями бухгалтерського управлінського обліку;
- управлінський контроль не ув'язується з мотивацією;
- мета управлінського контролю зводиться до вирішення поточних організаційних задач;
- у всіх висловлюваннях відсутній сам термін «управлінський облік», він замінюється терміном «контроль», хоча ці терміни не тотожні.

Більшості із вказаних недоліків позбавлене визначення американських автора Р.Ентоні, який визначають управлінський контроль як процес, за допомогою якого менеджери здійснюють вплив на працівників підприємства для дієвого і ефективного виконання стратегії підприємства [99, с. 460]. Воно є більш вдалим. Основне завдання управлінського контролю полягає в тому, щоб організації реалізувати її стратегічні цілі, намічені на першому рівні менеджменту – стратегічному.

На думку німецьких спеціалістів, делегування завдань передбачає покладення тих чи інших виробничих проблем і відповідальності за їх вирішення на керівників структурних підрозділів різних рівнів управління (або на інших працівників того ж підрозділу, які знаходяться у прямому

підпорядкуванні керівнику підрозділу). При цьому слід враховувати, що крім завдань і відповідальності, повинні бути делеговані пов'язані із ним права [50, с. 29].

Делегування вирішення завдань відноситься не тільки до управлінського контролю, але й до іншої функції менеджменту – мотивації. У спеціальній літературі рекомендується здійснення регулярного контролю за виконанням делегованих завдань. «Если сотрудники хорошо выполнили порученные им задачи, следует выразить им признание. Таким образом, улучшается процесс обучения и улучшается мотивация сотрудников. Дополнительно выигранное время должно быть использовано для стратегического анализа и творческой деятельности» [86, с. 19].

Велике значення для створення повноцінної інформаційної бази системи управлінського аналізу має визначення ступеня аналітичності інформації. Під «аналітичністю інформації» розуміється її адекватність вимогам і задачам управлінського аналізу. Аналітичність інформації характеризують такі показники: 1) повнота охоплення необхідних для аналізу відомостей або ступінь забезпеченості інформацією; 2) універсальність інформації як можливість отримання похідних показників; 3) ступінь повторюваності аналогічних показників у різних формах звітності; 4) ступінь взаємної відповідності різних видів інформації; 5) співставність і достовірність; 6) ступінь своєчасності отримання; 7) гнучкість як можливість своєчасного внесення корективів і в той же час достатня стійкість до змін; 8) ступінь готовності до формалізованої обробки; 9) трудомісткість заповнення облікових форм і їх обробки; 10) ступінь взаємної відповідності різних видів інформації (планової, облікової та ін.); 11) ступінь достовірності (логічної та математичної); 12) співставність інформації, тобто можливість використання різних видів інформації без додаткової обробки.

Рівень аналітичності визначається у порівняльних умовах. Для бухгалтерської інформації невід'ємними умовами порівняльності є єдині методи організації і ведення обліку, співставні методи обробки інформації.

Використання в практиці управління систем управлінського аналізу підвищує рівень аналітичної роботи на підприємствах будь-якого типу, сприяючи росту кількості типових розробок з управлінського аналізу і розширяючи можливість порівняння й узагальнення його результатів.

Отже, аналітична функція представлена в управлінському обліку поряд із обліковою, плановою та контрольною. Її реалізація покладена на управлінський аналіз, який є одним із видів економічного аналізу і націлений на оцінку як минулих так і майбутніх результатів діяльності підприємства. Управлінський аналіз інтегрує три види внутрішнього аналізу – ретроспективний, оперативний і перспективний, кожному з яких властиве рішення власних задач.

Для кожного підприємства із десятка різновидностей аналізу, які відрізняються глибиною, ступенем деталізації, охоплюваним періодом, періодичністю і багатьма іншими параметрами, необхідно визначити свій набір показників господарської діяльності, який буде характеризуватися індивідуальністю функціонування підприємства, специфічним способом і точністю фіксування вихідних даних. Оскільки для ефективного управління результат повинен бути прогнозованим, системі управління сучасним підприємством необхідно мати в якості підсистеми механізм переробки й систематизації управлінської інформації, трансформації її в управлінське рішення – механізм управлінського аналізу, адаптований до цілей конкретного підприємства.

Як показують дослідження, питання інформаційного забезпечення менеджменту є найбільш невизначеним. У деяких випадках [62, с. 380] все зводиться до класифікації інформації: до поділу її на зовнішню і внутрішню, загальну, стимулюючу, виключну, контрольну, розподільчу. А.А.Радугін оперує поняттям «управлінські інформаційні системи», маючи на увазі інтегровані звітні системи, спеціально призначені для допомоги менеджерам у плануванні, здійсненні й контролі діяльності підприємства [62, с. 387]. В інших випадках питання про інформаційне забезпечення

менеджменту замінюється розглядом його методів і прийомів аналізу. Ці автори в якості основних виділяють метод порівняння і балансовий метод. Таким чином у літературі бухгалтерський управлінський облік як джерело інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень у системі менеджменту або не згадується зовсім, або торкається мимохідь.

На взаємопроникнення управлінського обліку й елементів менеджменту, яке лежить в основі побудови інтегрованої системи управління підприємством має бути управлінський облік, який повинен надавати інформацію для прийняття рішень керівниками, однак можна значно розширити рамки обліку. Оскільки облікова діяльність регламентує правила й процедури, вона здійснює широкий вплив на структуру взаємозв'язків всередині організації та сама підпадає під вплив цієї структури.

1.2. Дефініції «виробничі витрати» і «собівартість продукції» з позиції економічної теорії та обліку

Собівартість продукції – являє собою грошовий вираз витрат на виробництво та реалізацію продукції. Це комплексний економічний показник, який об'єднує в собі витрати уречевленої праці (обладнання), та витрати на спожиті засоби виробництва, й витрати живої праці та витрати на заробітну плату працівників підприємства.

Від собівартості продукції залежить кінцевий показник діяльності підприємств – прибутковість. Собівартість визначається як сума сукупних витрат, поділених на кількість виробленої продукції, тобто як середні витрати на одиницю продукції.

Витрати утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети. Виробничі витрати є головними складовими підприємства в цілому. Досить важко оцінити те значення, яке має наявність інформації про виробничі витрати для діяльності підприємства.

Метою обліку витрат виробництва є своєчасна, повна, достовірна оцінка та відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, а також своєчасний контроль за використанням ресурсів та грошових коштів. Витрати, які несе підприємство у процесі виробництва своєї продукції, і є витратами виробництва. Ці витрати існували у древню епоху майже з того часу, коли людина почала щось виробляти для задоволення своїх потреб. Але тоді вона не замислювалась над їх існуванням, над тим, що була затрачена сировина, її час та праця. Не була зрозуміла необхідність відрізнити витрати, затрачені на виробництво продукції, та витрати, здійснені під час її продажу. Метою діяльності була торгівля, виробництво працювало на ринок, тому і результати господарської діяльності визначалися в цілому на підприємстві шляхом зіставлення усіх витрат з усіма доходами.

Поява подвійного запису, засновником якого був математик Лука Пачолі (1445-1515), стала першим етапом в розвитку виробничих витрат, яка призвела до виникнення спроб класифікації витрат. Так, Л. Пачолі [66] виділяв три класифікаційні групи витрат обігу: стосовно підприємства, товару і господарського процесу. На підставі цих груп усі витрати поділялися на торгові і домашні, прямі і непрямі, звичайні і надзвичайні. Хоча це була класифікація витрат обігу, але вона містила в собі виробничі витрати.

Розвиток промислової революції на початку XIX ст. став другим етапом розвитку виробничих витрат і створив переломний момент в історії виробничих витрат. У цей час майже всі вчення були присвячені проблемі класифікації виробничих витрат, їх розподілу та обліку. Вже тоді замислювались що, крім витрат на сировину та працю, до складу виробничих витрат необхідно включити витрати на устаткування та ренту. З'явився такий термін, як собівартість виробленої продукції, який втілював у собі всі виробничі витрати, затрачені на виробництво конкурентного продукту.

Із появою додаткових витрат виробництва (знос, рентні платежі) з'явилося розуміння, що не всі витрати повністю мають відноситись на собівартість продукції, що стало третім етапом розвитку виробничих витрат. Що призвело

до появи різних вчень з різними теоріями формування собівартості готової продукції.

Виробничі витрати, проходячи всі етапи, поступово змінювалися, доповнювалися, але саме витрати на придбання сировини, матеріалів, витрати на оплату праці, витрати на обов'язкові платежі, витрати на амортизацію, що є основними та найголовнішими на цей час, залишилися незмінними у складі виробничих витрат.

Що стосується поняття «виробничі витрати», то історія економічних вчень свідчить, що вперше поняття «витрати виробництва» починає більш чітко формуватись в XVII ст. у творах І. Петті. Його «Трактат про податки та збори» (1662 р.) розкриває теорію складу витрат виробництва та формує закон вартості.

Пізніше, у 1776 р. реформатор феодалізму Жак Тюрго у своїх «Роздумах про створення та розподіл багатств» розглядає питання про вартість, гроші, процес формування цін. Ця праця поклала початок відображення в облікових системах тих часів таких об'єктів, як витрати, результати тощо та стала основою для роздумів вчених-послідовників.

Щодо визначення змісту витрат виробництва Карл Маркс [53] зазначав, що з точки зору суспільства, вони розглядаються як дійсні витрати виробництва, які складаються із витрат живої та втіленої в засоби виробництва праці на виробництво продукції. А з точки зору капіталіста – це частина вартості товару, яка відшкодовує ціну витрачених засобів виробництва і ціну витраченої робочої сили; це частина вартості товару, яка повертає лише те, скільки коштує товар самому капіталістові.

Ці категорії використовувались для характеристики простого відтворення на відповідному рівні абстракції. Незважаючи на таку обставину, дана теорія витрат виробництва була покладена в основу практичного застосування такої категорії, як собівартість у соціалістичній економіці [100, с. 134-140]. Таким чином, можна відзначити, що під витратами виробництва розуміють всі ті витрати, що виникають при здійсненні виробничого процесу, а витрати

підприємства – поняття більш загальне, що включає в себе виробничі витрати, а також інші види витрат.

Витрати виробництва ж, на думку Вільяма Сеніора, представника англійської школи політичної економії, включають два елементи – працю і капітал. Вони є першим кроком до кількісного прояву вартості у процесі обміну, хоча недоступність та корисність блага суттєво впливають на його оцінку. Вартість формується під впливом витрат виробництва, які включають прибуток, процент та заробітну плату і є факторами ціни.

З одного боку, на думку Сеніора, витрати на виробництво є регулятором ціноутворення, але таким, що лише окреслює приблизну ціну, а не визначає її. Теорія Сеніора зводить витрати виробництва до грошового вираження і робить їх у такий спосіб порівнянними. Він стверджує, що витрати виробництва є лише «регулятором» цін, а остаточне визначення їх залежить від попиту та пропозиції [96, с. 108]. Учені-політекономі, як доводить В.А. Дерій, розглядають витрати у загальноекономічному аспекті як одну із важливих економічних категорій [23, с. 156]. Правда, переважна їх більшість вживає категорію «затрати на виробництво», «витрати на виробництво». Зокрема, в «Економічній енциклопедії» (т. 1) зазначено: «Витрати виробництва – спожиті в процесі виробництва продукту виробничі фонди підприємства» [29, с. 203].

Витрати на виробництво розглядаються і як «витрати на придбання основних чинників виробництва: робочої сили, засобів виробництва (засобів і предметів праці, в тому числі – землі) та інших для виготовлення продукції протягом певного періоду» [57, с. 130]. Витрати на виробництво, на думку деяких вчених, «є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення кінцевої продукції фірми. В економічній науці розрізняють економічні та бухгалтерські витрати. Першим видом більше оперують економісти-теоретики, другим – бухгалтери» [28, с. 155-156].

Німецький вчений Г.Фандель в своїй праці «Теорія виробництва і витрат», виданій у перекладі на українську мову зазначає, що витрати (Kosten) це – «втрати факторів виробництва у вартісному вимірі» [84, с. 458]. Згодом цей

вчений дає і визначення терміну «затрати» (Einsatz, Input). Він розглядає їх як «участь факторів виробництва у виробничому процесі шляхом їх поглинання або часткової віддачі виробничого потенціалу» [84, с. 460].

У літературі з фінансів, як стверджує В.А. Дерій, часто можемо знайти також аналог до терміну «витрати», який називається «видатками» [23, с. 157]. М.Бойчук, П.С.Харів, М. І. Хопчан, Ю.В.Піча виділяють такі поняття як «витрати виробництва» і «витрати підприємства». Витрати виробництва, на їхній погляд, є витратами живої та уречевленої праці в процесі виробництва. Такі витрати поділяються на витрати суспільства і витрати підприємства; виокремлюють також витрати постійні, змінні, середні, граничні тощо [27, с. 270]. Витрати підприємства, за переконанням згаданих вище авторів, варто трактувати як «сукупність матеріальних витрат і живої праці, що показує, скільки коштує виробництво підприємству. Виступає у формі собівартості продукції» [27, с. 270].

Досить багато уваги витратам приділяють вчені-економісти, що досліджують проблеми менеджменту. Їх цікавить, насамперед, управління виробничими витратами підприємства. А.М. Турило, Ю.Б.Кравчук, А.А.Турило стверджують, що витрати – «це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [83, с. 9-10].

Тепер детальніше необхідно зупинитися на поглядах вчених-економістів у сфері обліку, аналізу та аудиту, так як їхні погляди для нашого дослідження є визначальними, стержневими.

Професор М.С. Пушкар зазначає: «Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)» [75, с. 389]. Під поняттям «затрати» професор В.В.Сопко розуміє використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці [80, с. 341].

Заслуговує на увагу думка професора І.О. Белебехи: «Якщо зусилля на виготовлення продукції є первісними, основоположними, то, природно, вони є базисними витратами підприємства. Саме за допомогою цих витрат здійснюється процес поєднання живої та уречевленої праці, тобто безпосереднє виробництво. Над базисними функціонують різні інші витрати, які викликаються розподільчими, транспортними (логістичними), сервісними, координаційними процесами, і прямо чи опосередковано пов'язані з виробництвом, обертанням продукції. Усі ці процедури причетні до виготовлення та обертання продукції «пронизують» зверху до низу (і навпаки) всі сфери та всіх суб'єктів суспільного економічного життя. А тому витрати усіх рівнів мають взаємозалежність і взаємозумовленість» [5, с. 20-21].

Професор Н. М. Цветкова зазначає, що термін «затрати» застосовують в розумінні ресурсів, «які використовуються для виготовлення продукції та включаються в її собівартість. Затрати на продукт відображають у балансі як активи на рахунку 23 «Виробництво» і не застосовують при визначенні фінансового результату. Термін «витрати» не застосовують у виробничій діяльності, оскільки витрати не включають в собівартість продукції, вони є витратами періоду і їх вираховують із суми доходів при визначенні фінансового результату виходячи із принципу нарахування і відповідності доходів і витрат [90, с.16].

Відома російська вчена-економіст Т.П. Карпова асоціює затрати із собівартістю. За її переконаннями, «собівартість (затрати) – величина використовуваних у певних цілях ресурсів в грошовому виразі» [36, с. 81].

Витрати виробництва становлять витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності. Й. Шумпетер у роботі «Теорія економічного розвитку» пише, що ділова людина розглядає як витрати ту суму грошей, яку вона вимушена сплачувати іншим господарюючим суб'єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей [98, с. 212]. В економічному тлумаченні витрат є поняття, що характеризує використання

різних речовин і сил природи у процесі господарювання [7, с.24]. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість».

Собівартість продукції була й залишається економічною категорією, яка характеризує результати діяльності підприємства [79, с. 102]. В умовах ринкової економіки України вона придбаває особливу актуальність. Собівартість, як форма руху ресурсів (елементів активу) фірми, виконує подвійну функцію. По-перше, вона характеризує суму й структуру зазначених витрат, по-друге, забезпечує повернення цих витрат в одержаній виручці від реалізації продукції.

Собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують «на виході» процесу виробництва, тобто як результат його. Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, необхідно прийняти за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер: 1) процес виробничого споживання ресурсів; 2) процес створення нового продукту. Вартісна характеристика процесу виробництва формується із витрат виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у собівартість, тому щоб достовірно визначити собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво [26, с. 280]. Такий підхід до розуміння витрат виробництва в економічному тлумаченні має бути базовим для визначення цього поняття в бухгалтерській термінології.

Для нашої економіки традиційним є законодавчо регламентований склад витрат, які включаються у собівартість продукції. На даному підході базується податкова система.

У зарубіжній практиці не прийнято втручатися на державному рівні у склад собівартості, оскільки цей показник не являється обов'язковим для підприємницьких суб'єктів. Якщо він визначається фірмою, то використовується винятково для внутрішніх потреб, а тому вважається комерційною таємницею [97, с. 225]. Для потреб фіскальної політики держава

допускає декілька варіантів розрахунку фінансового результату без визначення й оприлюднення у фінансовій звітності даних про собівартість продукції.

Такий підхід вважається більш правильним і він не включає державного регламентування оцінки ресурсів як одного з основних методів об'єктивного визначення результатів господарської діяльності. Але такий підхід вимагає розгляду предметної суті витрат із точки зору побудови бухгалтерського обліку для зовнішніх (фінансовий аспект) та внутрішніх (внутрішньогосподарський, управлінський аспект) потреб.

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати для внутрішніх та зовнішніх потреб та їх розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати». Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. У нормативних актах України та значній частині економічної

Під витратами на виробництво розуміється використання ресурсів, виправдане умовами виробництва та спрямоване на виготовлення нового продукту праці. Бухгалтерське розуміння витрат відрізняється від їх економічного тлумачення. В ньому витрати – це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних субстанцій та сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють «витрати втрачених можливостей», тобто суму коштів, яку можна одержати за більш вигідного використання ресурсів.

Однак, протиставлення не має обґрунтувань, оскільки в обох випадках йдеться про витрати в їхньому економічному значенні: у першому – це витрати реальні, так би мовити «бухгалтерські», що виникли в окремому періоді, у другому – це витрати бажані, що могли бути при певних умовах господарювання.

Під собівартістю продукції розуміють в економічному значенні сукупні витрати на її виробництво і збут, тобто вартість всіх ресурсів, що була використана підприємством для перетворення вхідного продукту у вихідний за умови розширеного відтворення.

Бухгалтерський облік розглядається як цілісна концептуальна система, що є сукупністю елементів певного змісту і форми, пов'язаних між собою та об'єднаних інформаційними потоками. Це, з одного боку, складна система, яка не може бути вивчена з однієї позиції в часі або просторі; з другого – це система, побудована для вирішення багатоцільового завдання; з третього – він система, що складає підсистему більш складнішої системи – управління; і з четвертого – інформаційна система з властивостями кібернетичних систем, адже одним із основних її завдань є переробка та надання інформації.

Обґрунтовано, що для поширення інтеграційних можливостей обліку в управлінні формуванням собівартості необхідно використовувати багаторівневий системний підхід (рис. 1.1), який передбачає:

- на теоретичному рівні – розробку класифікацій, сукупність яких виявиться достатньою для характеристики витрат як об'єкта обліку. Їх ціль – упорядкування деяких угруповань об'єктів, різних за характером, сферами функціонування, цільовою орієнтацією, завдяки виділенню відповідних груп за специфічними, тільки їм властивими ознаками, розкрити їх внутрішній зміст, розпізнати властивості та оцінити пов'язані з ними можливості;

- на концептуальному рівні – посилення акцентів на підлеглості функції обліку собівартості продукції інтересам системи управління в формулюванні цілей і головних обліково-аудиторських завдань, принципів їх організації і побудови інформації. На цьому рівні слід визначитися щодо підходу до організації обліку й аудиту.

Головне завдання полягає у тому, щоб вирішити зберегти чи ні існуючу організацію, побудовану на функціональному розподілі праці, чи реорганізувати структуру в напрямку використання програмно-цільового підходу, котрий передбачає інтеграцію обліку з іншими функціями управління.

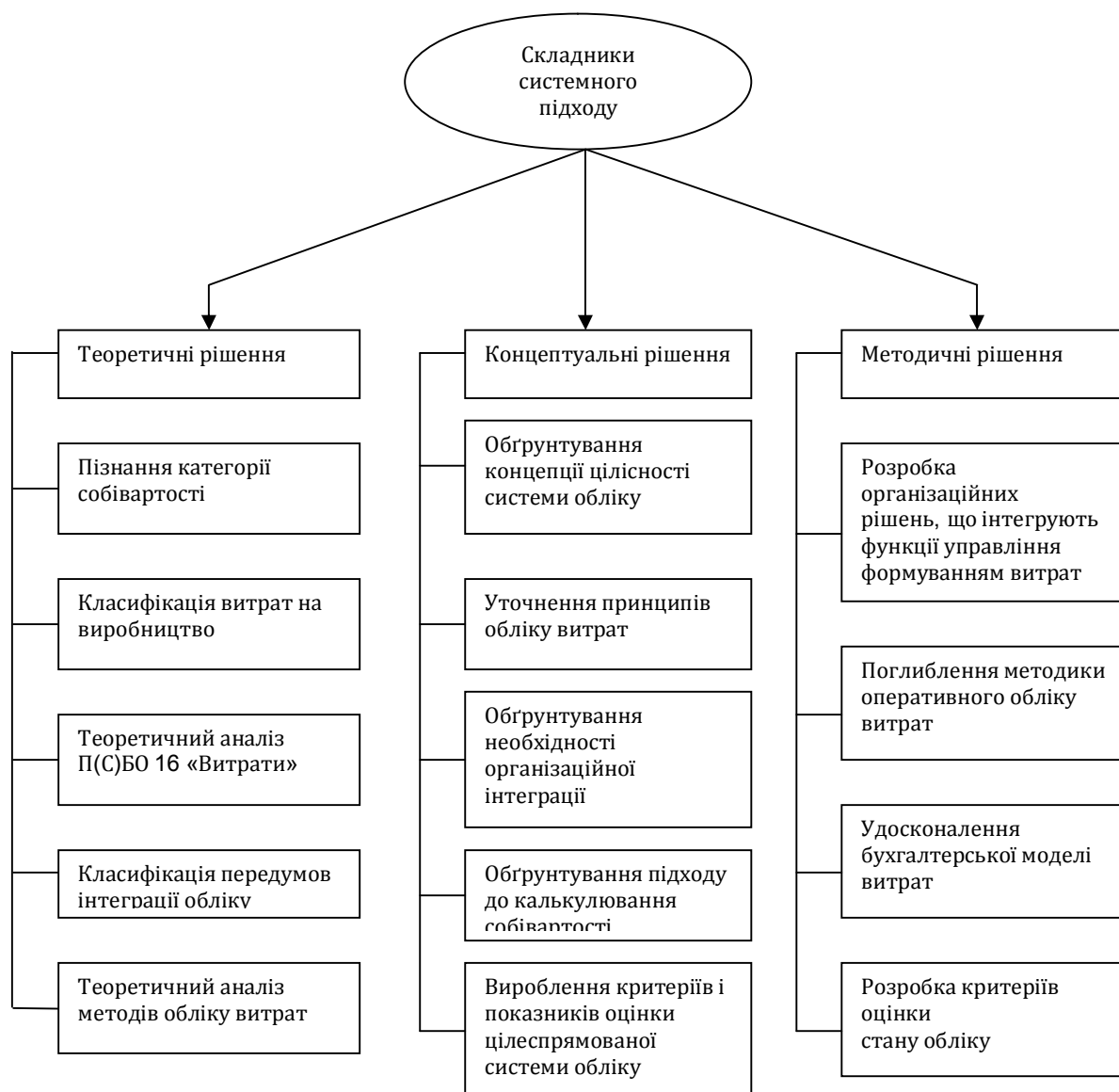


Рис. 1.1. Схема напрямків удосконалення обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції

Слід також визначитись стосовно доцільності облікової калькуляції виробничої собівартості;

- на методичному рівні – усвідомлення й використання методики формування і комбінування класів організаційних структур, яка б переводила принципи організації обліку витрат в конкретну практичну площину і дозволяла доцільно організувати їх аудиторську перевірку;

- на практичному рівні – реалізацію концептуальних і методичних рішень з обліку собівартості продукції.

Важливою проблемою обліку і аудиту виробничих витрат є їх дослідження з позиції інтеграції фінансового, управлінського та податкового обліку. З 1 січня 2011 року набув чинності Податковий кодекс України, уведення якого стирає розмежування між податковим та бухгалтерським обліком, у першу чергу, в частині формування прямих виробничих витрат.

1.04.2011 р. вступив у дію III Розділ ПКУ «Податок на прибуток підприємств», основною думкою якого є те, що собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п.138.8), а загальновиробничі витрати мають обліковуватись у складі «інших витрат».

Згідно з Податковим кодексом України [69], до складу собівартості заносять усі витрати, які прямо пов'язані із виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг. А всі загальновиробничі витрати мають обліковуватись у складі інших витрат (рис. 1.2).

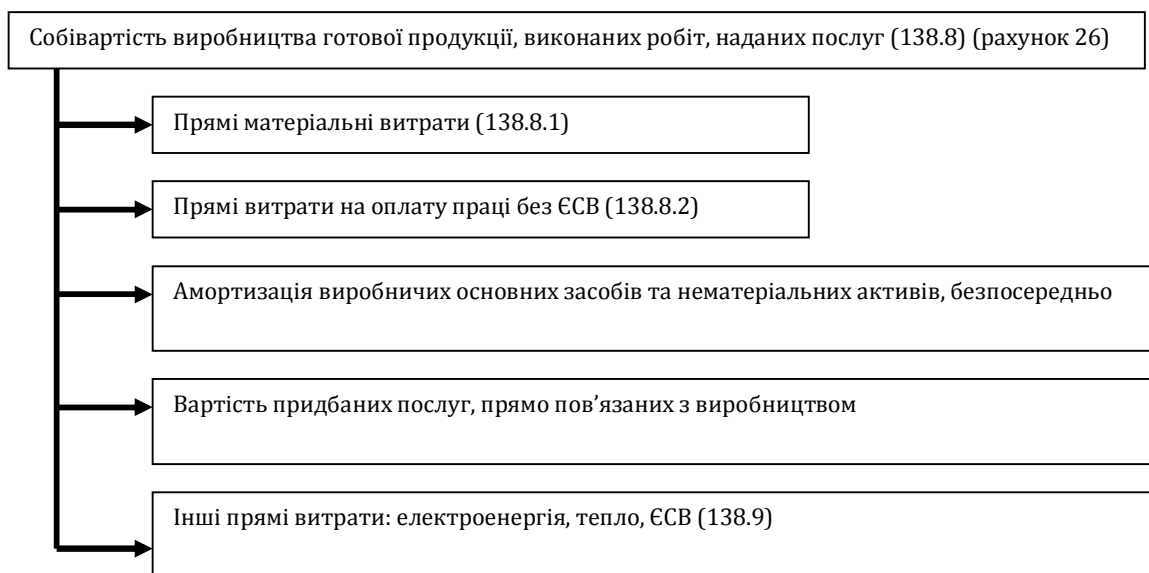


Рис. 1.2. Порядок формування собівартості готової продукції

З одного боку, на перший погляд Податковий кодекс за своїм змістом щодо визнання витрат майже дублює П(С)БО, однак в Податковому кодексі це визначення більш розширене за рахунок відображення виміру витрат.

У відповідності до П(С)БО 16 «Витрати», собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [70].

В той же час у Податковому кодексі визначено, що собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Отже, як бачимо з вище розглянутих трактувань економічне розуміння прямих витрат виробництва дещо змінювалося упродовж розвитку економічної думки. Узагальнюючи різні наукові погляди на сутність витраті виконуваних ними функцій, нами запропоноване власне трактування. На нашу думку, поняття «виробничі витрати» необхідно трактувати в більш широкому значенні. Проаналізуємо наступне визначення: «Витрати на виробництво продукції – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції». Це визначення, на нашу думку, включає два важливих положення: по-перше, витрати відображають скільки і яких ресурсів було використано, по-друге величина використаних ресурсів представлена в грошовому виразі. Проте, з метою більш ґрунтовного розуміння місця прямих виробничих витрат в обліку й аудиті необхідне дослідження їх класифікації.

1.3. Класифікація виробничих витрат для цілей управлінського обліку

Для правильного розуміння призначення витрат виробництва теорія обліку і аудиту досліджує характеристику різних витрат за допомогою класифікації. Класифікація витрат за різними ознаками сприяє більш глибокому вивченню складу прямих виробничих витрат та їх характеру, дозволяє використовувати економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної роботи. Проте варто підкреслити, що класифікації витрат за одними ознаками мають більше значення, а за іншими – менше. Крім того, суттєво різняться класифікаційні групування витрат у вітчизняній і зарубіжній економічній науці.

Сьогодні існує велика кількість підходів до класифікації витрат, більш детальний розгляд яких дозволить краще дослідити сутність виробничих витрат зокрема. Витрати діяльності є якісним показником діяльності підприємства, тому що їх розмір і рівень формуються під впливом факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовища підприємства.

Для того щоб виготовляти товари і надавати послуги, використовують різноманітні ресурси, або чинники виробництва, це – сировина, паливо та енергія, машини і механізми, різні типи праці будь-якої кваліфікації. Для отримання готового продукту чинники виробництва мають бути певним чином поєднані між собою.

Способів такого поєднання дуже багато навіть для одного виробника. Скажімо, можна використати більше живої праці, тоді менше знадобиться машин і механізмів. І навпаки, збільшення кількості та якості технічних засобів приведе до зменшення використовуваної живої праці. Оскільки кожен виробник прагне бути ефективним виробником, то із багатьох альтернативних способів поєднання чинників виробництва вони мають вибрати такий, який би був ефективним як з технологічної, так і з економічної точки зору.

Технологічно ефективним спосіб виробництва буде тоді, коли з чітко визначеного обсягу ресурсів одержано максимально можливий обсяг продукції

[96, с. 343]. Це означає, що не існує жодного іншого способу поєднання певних чинників виробництва, за якого було б вироблено більший обсяг продукції. Технологічно ефективний спосіб виробництва буде і тоді, коли для виготовлення заданого обсягу продукції затрачається найменша кількість принаймні одного чинника виробництва за умови, що кожного іншого виду ресурсу затрачається не більше, ніж при альтернативних способах виробництва [96, с. 344].

В результаті впливу зовнішніх та внутрішніх факторів формується розмір і рівень витрат підприємства, і, відповідно, виникають їх різні види. Питанням класифікації витрат виробництва в економічній теорії протягом довгого часу приділялася значна увага, однак, єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольнила інформаційні потреби користувачів, досі не розроблено. Тому в практичній діяльності використовуються різні класифікації витрат. При цьому є певні відмінності при обґрунтуванні таких класифікацій в різних країнах світу.

Проблема полягає в тому, що важливо вибрати класифікацію витрат виробництва, яка найбільш повно відповідає б завданням дослідження та напрямкам їх реалізації в системі управління.

Класифікація, в загальному понятті, – це один із методів пізнання та вивчення об'єктів. Її суть у розподілі досліджуваних об'єктів на класи на базі визначених загальних властивостей об'єктів та закономірних зв'язків між ними. Доцільним є дослідження науковців підходів до класифікація витрат, оскільки науково обґрунтоване групування витрат за визначеними однорідними ознаками важливе для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції.

Розглянемо групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Групування витрат за класифікаційними ознаками

Ознака класифікації	Групування витрат
1	2
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат) Непрямі витрати (витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат)
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби (витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації) Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів) Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення)
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів). Витрати на оплату праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства) Відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; величина відрахувань встановлюється у відсотках від витрат на оплату праці) Амортизація (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів) Інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей)
За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці
За календарними періодами	Поточні витрати (витрати, періодичність яких менше одного місяця) Одноразові витрати витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу)
За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати (витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва) Непродуктивні витрати (необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології)

Окрім того, всі виробничі витрати можна поділити в залежності від цілей управління: для обліку, окремо для контролю (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація витрат виробництва окремо для цілей обліку та контролю

	Ознака класифікації	Види витрат
Для планування та обліку	За економічним змістом	1) витрати засобів праці 2) витрати предметів праці 3) витрати живої праці
	За стадіями виробничого процесу	1) постачальницько-заготівельні 2) виробничі 3) збутові
	За роллю в процесі виробництва	1) виробничі 2) невиробничі
	Стосовно до технологічного процесу	1) основні (технологічні) 2) накладні (організаційні)
	За способом віднесення на собівартість	1) прямі 2) непрямі
	За елементами витрат	1) матеріальні витрати 2) витрати на оплату праці 3) відрахування на соціальні заходи 4) амортизація 5) інші операційні витрати
	За статтями витрат	їх склад установлюється підприємством
	За складом	1) комплексні 2) прості (одноеlementні)
	За строком планування	1) короткострокові 2) довгострокові
	Стосовно до готового продукту	1) на незавершене виробництво 2) на готовий продукт
Для контролю	Стосовно до обсягу виробництва	1) постійні 2) змінні
	За періодичністю виникнення	1) повсякденні 2) одноразові
	За доцільністю	1) продуктивні 2) непродуктивні
	За можливістю контролю	1) контрольовані 2) неконтрольовані
	За охопленням нормуванням	1) нормовані 2) ненормовані
	За відповідністю нормам	1) у межах норм 2) відхилення від норм
	Стосовно до плану	1) планові 2) непланові

Дані таблиці свідчать, що класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей. У вітчизняній практиці вважається однією з основних класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути встановленим.

У вітчизняній економічній літературі економічний елемент часто визначають як первинний економічно однорідний вид витрат на виробництво продукції. На наш погляд, елемент витрат – це такий вид витрат, який у процесі виробництва неможливо розкласти на складники, а також однорідний за своїм економічним змістом.

Вважаємо, що структура витрат за економічними елементами відображає матеріало-, енерго-, трудомісткість виробництва, співвідношення живої й уречешленої праці і використовується для визначення макроекономічних показників і складання балансів міжгалузевих зв'язків.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати [70]. У цьому групуванні виявляється чіткий поділ усіх витрат на предмети праці, живу працю і знос засобів праці, на затрати живої й уречешленої праці, що відповідає економічній сутності елементів виробництва.

Проте групування витрат за економічними елементами не вказує на доцільність і призначення витрат виробництва, не повністю виявляє їх роль у технологічному процесі виробництва, взаємозв'язок з його обсягом та іншими чинниками, що впливають на собівартість. У зв'язку з цим виникає необхідність групування витрат за калькуляційними статтями. На відміну від групування за елементами, яке визначає, що і в якому обсязі витрачає підприємство на виробничі потреби, калькуляційна розбивка витрат показує їх напрям – де й у зв'язку з чим вони зроблені. Номенклатура калькуляційних

статей є основою організації планування й обліку витрат виробництва за їх видами і місцем виникнення.

Класифікація витрат за елементами не може задовольнити інформаційні потреби підприємства про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлено тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості.

При формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень існує дещо інша класифікація витрат, адже кожен керівник або власник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення, для цього використовують економічно обґрунтовану класифікацію витрат. В цілях управління вона поділяється за принципом: різні витрати для різних цілей.

З цією метою виділяють такі три напрямки класифікації витрат (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Напрямки класифікації виробничих витрат

Для аудиторського контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників вирізняють контрольовані та неконтрольовані витрати:

- контрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив;
- неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.

Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні і ті самі витрати можуть бути контрольовані з боку начальника цеху одного підприємства та неконтрольованими для начальника цеху іншого підприємства. Таку класифікацію іноді називають структурною і правовою або функціональною — у традиційній економічній літературі. Вона має велике значення для аудиту в об'єднаннях і на підприємствах з численною розгалуженою структурою і широко використовується в системному обліку витрат і результатів.

Залежно від періоду отримання доходу від понесених витрат:

- вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду;
- невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах [1, с. 102].

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємств, включають:

- витрати на продукцію (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, загально виробничі витрати);
- витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати).
- основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції;
- накладні витрати, які пов'язані з процесом виробництва але вони не можуть бути віднесені до певних об'єктів економічно можливим шляхом [68].

Залежно від прийняття управлінського рішення:

- релевантні витрати – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення;
- нерелевантні – це витрати, що не залежать від прийняття рішення;
- постійні – це витрати, розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску обсягу продукції істотно не змінюється;
- змінні – це витрати, які при змінні обсягу виробництва змінюються;
- маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;
- середні – це витрати, що визначаються як сума витрат на виробництво основної і додаткової продукції поділена на кількість виготовлених виробів;
- дійсні – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і по мірі їх виникнення вони відображаються в облікових регістрах;
- можливі витрати – це та вигода, яка втрачається, якщо вибір одного варіанту дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

Для обґрунтованого визначення собівартості продукції важливе значення має поділ виробничих витрат на прямі і непрямі. Більшість економістів поділ витрат на прямі та непрямі пов'язують зі способом включення їх у собівартість продукції, тобто віднесенням на відповідний об'єкт калькуляції. Проте є й інші погляди у визначенні класифікаційної ознаки такого групування. Зокрема, В. Г. Лінник [47, с. 19] поділ витрат на прямі і непрямі пов'язує зі способом віднесення їх не на собівартість продукції, а на відповідний об'єкт обліку. На нашу думку, поділ витрат на прямі і непрямі доцільно здійснювати за двома вказаними класифікаційними ознаками, оскільки об'єкт обліку та об'єкт калькуляції - поняття нетотожні.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає непрямі такі як витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку витрат економічно доцільним способом. Проте, наприклад, в сільськогосподарському виробництві від одного об'єкта обліку витрат, поряд з основною продукцією, одержують також супутню або побічну. Тому витрати, які можна віднести на конкретний вид продукції прямо, є прямими. Їх безпосередньо включають до собівартості

того чи іншого об'єкта калькуляції. Витрати, які одночасно відносяться на виробництво двох і більше видів продукції, вважаються непрямими. Їх включають у собівартість конкретних об'єктів пропорційно до якоїсь обґрунтованої бази.

В. Г. Лінник зазначає, що в практиці досить часто ототожнюють непрямі витрати з такими, що розподіляються [47, с. 20]. Насправді не всі витрати, що розподіляються, є непрямими. Річ у тім, що не розподіл сам по собі перетворює витрати в непрямі, а умовність його бази. Якщо база розподілу, з одного боку, і витрати, що розподіляються – з другого, прямо залежні або пропорційні одне до одного, то ці витрати є прямими, хоч вони й розподіляються. Так, наприклад, якщо суми витрат мастильних матеріалів розподіляються пропорційно вартості витраченого пального, то це не перетворює їх у непрямі витрати тому, що між ними існує пропорційна залежність.

Як було зазначено вище, класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління.

Нашкерська В.Г. [60, с. 416] вважає, що формування виробничих витрат початкове здійснюється в системі управлінського обліку. Виробничі витрати збираються за окремими об'єктами: видами продукції, робіт, послуг, технологічними процесами та їх частинами тощо. Витрати в системі обліку для потреб управління збираються за калькуляційними статтями по мірі зменшення активів та зростання зобов'язань.

Висвітлену вітчизняну класифікацію виробничих витрат суттєво доповнює класифікація витрат, що напрацьована зарубіжною економічною наукою. При цьому слід підкреслити, що вітчизняна класифікація витрат була вироблена економічною наукою в умовах, коли облік не диференціювався на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський). У зарубіжній науці превалює управлінський аспект до класифікації витрат виробництва.

Що стосується західних класифікацій витрат, то характерною їх рисою є умовність, спрощеність, поєднання різних класифікаційних ознак, заміна одного поняття іншим. На відміну від вітчизняного, в західному обліку не має чіткої класифікації витрат за елементами і статтями калькуляції. При цьому термін «елементи витрат», що використовуються в зарубіжній літературі, відповідає вітчизняному поняттю «статті калькуляції». Так, Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер вважають, що виробничі витрати складаються з трьох частин, а саме: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих накладних витрат. На думку Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Фостера, є три основних елемента на виробництво: основні матеріали, прямі витрати праці та непрямі витрати [87, с. 151].

Отже, система управління витратами буде ефективною лише в тому випадку, якщо будуть враховані особливості кожного підприємства та законодавства країни, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством та буде побудована у відповідності до принципів управління.

Висновки до розділу 1

1. Для досягнення мети, поставленої системою управління, необхідно формувати завдання, як практичного так і наукового рівнів бухгалтерського обліку в постійному їх взаємозв'язку й кругообороті. В сучасних умовах актуальними залишаються процеси інтеграції управлінського обліку і менеджменту. Управлінський облік супроводжує менеджмент на всіх його стадіях: стратегічне управління, оперативне управління і контроль. Тому: менеджер кожного рівня управління повинен не лише мати певні повноваження і прийнятті рішень, але і забезпечуватись необхідною інформацією управлінського обліку; управлінський облік на підприємстві повинен бути побудований таким чином, щоб забезпечити адекватне рішення управлінських завдань щодо управління собівартістю продукції на будь-якому рівні менеджменту.

2. Собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують «на виході» процесу виробництва, тобто як результат його. Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, необхідно прийняти за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер: 1) процес виробничого споживання ресурсів; 2) процес створення нового продукту.

Витрати утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети. Виробничі витрати є головними складовими підприємства в цілому. Метою управлінського обліку собівартості продукції є своєчасна, повна, достовірна оцінка та відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, а також своєчасний контроль за використанням ресурсів та грошових коштів.

3. Для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення має класифікація витрат. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Методи калькулювання собівартості продукції

За умов ринкової економіки немає єдиної методики обліку виробничих витрат та визначення собівартості продукції. Тому кожне підприємство з урахуванням своїх цілей та інтересів самостійно визначає правила обліку витрат та розрахунку собівартості.

В основі обліку витрат на підприємстві лежить їх групування. Тому виробничі витрати слід, по-перше, акумулювати за місцями їх виникнення, по-друге, відносити на конкретний вид продукції, що досягається на рівні аналітичного обліку.

Враховуючи викладене, вважаємо, що під методом обліку виробничих витрат слід розуміти сукупність способів (прийомів) побудови аналітичних позицій з формування витрат з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції. При цьому простежується нечітке розмежування методів обліку витрат і калькулювання. У підходах учених існують відмінності: одні ототожнюють методи обліку витрат та калькулювання, інші – як конкретний порядок розрахунку собівартості продукції розглядають методи калькулювання. Для вирішення цієї проблеми вважаємо, що необхідно визначити зміст понять «об'єкт обліку витрат» і «об'єкт калькулювання».

Перш за все, слід відзначити, що більшість науковців у своїх дослідженнях не відрізняють методи обліку витрат від методів калькулювання. Також, немає і єдиного підходу щодо їх класифікації.

Наприклад, І. Білоусова у статті «Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції» розглядає лише методи обліку витрат, не згадуючи нічого про самі методи калькулювання собівартості, а лише використовує цей термін при класифікації методів обліку витрат [6, с. 3]. В цьому контексті підкреслимо, що М. Чумаченко вважає, що розглянутим

підходам до систем і методів калькулювання властиві обмеженість, непослідовність і термінологічна плутанина. На його думку, по-перше, не слід ототожнювати позамовне, попроцесне і нормативне калькулювання й калькулювання з повним розподілом витрат, оскільки ці методи можуть застосовуватися також в умовах неповного розподілу витрат.

По-друге, метод повного калькулювання витрат стосується тільки виробничих витрат, а не повного калькулювання всіх витрат. По-третє, метод калькулювання на основі діяльності характеризує певний підхід до повного розподілу витрат [92, с. 5].

Також, порівнює методи обліку витрат до методів калькуляції А. Лишиленко. Залежно від організації і технології виробництва, а також виду продукції, що виготовляється, він виділяє такі методи калькуляції: попередільний (попроцесний), який включає одно- і багатопередільний, і позамовний; з метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних – нормативний [46, с. 191].

Але, М. Врублевський відзначає, що управлінський облік витрат виробництва складається з двох розділів – власне обліку витрат виробництва і калькуляційного обліку собівартості продукції. Перший включає облік витрат виробництва за економічними елементами, видами, місцями виникнення і об'єктами обліку, а другий – облік собівартості за калькуляційними статтями витрат, визначення собівартості продукції за місцями виникнення витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції за видами і калькуляційними одиницями, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції підприємства. Це калькуляційний облік процесів формування собівартості всієї виготовленої продукції, її одиниці як за окремими виробництвами, так і за її видами, марками, сортами і найменуваннями [14, с. 26].

Більш докладно виявляє сутність методів обліку витрат і методів калькулювання Т. Маренич. На її погляд «слід більш чітко розрізнити методи обліку витрат на виробництво і методи калькуляції собівартості продукції. Під

методом обліку витрат на виробництво слід розуміти сукупність способів побудови аналітичних позицій по формуванню витрат з метою обґрунтованої калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними... Метод калькулювання – це спосіб угруповання витрат за об'єктами калькулювання і прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції» [52, с. 20-21].

О. Корольова під методом обліку витрат у широкому значенні розуміє сукупність способів відображення, групування і систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення певної мети. З цього погляду методи калькулювання розглядаються як спеціальні методи обліку витрат, що використовуються для розрахунку собівартості певних видів, груп продукції (робіт, послуг). Методи обліку витрат та методи калькулювання – це дві стадії одного процесу; між ними є єдність, але не тотожність. Тому автором пропонується розглянути три ознаки класифікації: періодичність калькулювання, оперативність контролю за витратами, повнота включення витрат до собівартості продукції. При цьому названі ознаки класифікації розглядаються незалежно одна від одної [38, с. 16].

Т. Карпова відзначає, що діючі системи обліку виробничих витрат можна класифікувати за такими ознаками: об'єктам групування (позамовна і попроцесна), ступені нормування (фактичних і нормативних витрат), повноті охопту процесами (напівфабрикатний і безнапівфабрикатний), кількості продуктів (одно- і багатопродуктовий), місцям виникнення (часткова участь у випуску продукції, виконанні робіт і послуг і попереднє узагальнення витрат і їх подальший розподіл по носіях), способу розподілу непрямих витрат (одно- і багатокоефіцієнтний), виду організації (місця виникнення витрат і центри відповідальності), часу складання (планове і звітне) [36, с. 150-151].

Таким чином, метод обліку витрат – це спосіб відображення витрат на виготовлення продукції (за складом, змістом, призначенням, місцям виникнення, центрам відповідальності).

Традиційно методи калькулювання розглядають як способи числення собівартості продукції. Всі способи розрахунку собівартості об'єкту калькуляції і одиниці продукції М. Врублевський зводить до таких: нормативний спосіб, спосіб підсумовування витрат виробництва, спосіб виключення вартості побічної продукції із загальної суми витрат виробництва, спосіб пропорційного розподілу витрат виробництва, спосіб прямого розрахунку, комбінований спосіб калькуляції [14, с. 48].

В. Івашкевіч виділяє три основні методи калькулювання собівартості супутньої продукції комплексних виробництв: метод виключення, коефіцієнтний, комбінований, залишкової вартості, метод розподілу [34, с. 237-239].

При калькулюванні собівартості сумісних продуктів С. Голов зазначає, що виникає дві стадії: вимірювання витрат на виробництво кожного сумісного продукту після точки розділення; розподіл загальних витрат між сумісними продуктами. Методами розподілу цих загальних витрат автор називає такі: натуральних одиниць, вартості продажу, чистої вартості реалізації, валового прибутку [17, с. 127-131].

На думку В. Швеця, методом калькулювання є сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво і розрахункових процедур визначення собівартості продукції. До методів калькулювання відносить: прямого розрахунку, сумування витрат, виключення витрат, розподіли витрат, нормативний [95, с. 170].

Підсумовуючи, можна визначити, що метод калькулювання – це спосіб обчислення собівартості одиниці окремих видів продукції, який дає можливість оцінити рентабельність виробництва і збуту, обґрунтувати рішення про об'єм і структуру випуску, про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін і т. д.

Отже, об'єкти обліку витрат і калькуляції мають різне призначення та зміст. У цьому випадку варто взяти до уваги визначення об'єкту витрат, яке дає П(С)БО 16 «Витрати», де під ним розуміють певний вид продукції (роботи,

послуги), що потребує визначення її собівартості (суми витрат, пов'язаних з її виробництвом) [70].

Аналізуючи зміст нормативного документа, можна зробити висновок, що об'єкт обліку витрат і об'єкт калькуляції ототожнюються, причому останній у термінології стандарту взагалі відсутній. Таким чином, у нашому дослідженні об'єктом витрат, як і об'єктом калькуляції, буде конкретна продукція.

Калькуляція представляє собою класифікацію, реєстрацію і відповідний розподіл виробничих витрат для визначення собівартості продукції або послуг. При цьому калькуляція собівартості продукції повинна відповідати галузевій специфіці підприємства, а також особливостям організації його виробництва.

В залежності від того, на основі яких норм витрат вони складаються, виділяють планову, нормативну і звітну (або фактичну) калькуляції. Плановою калькуляцією визначають середню собівартість продукції або виконаних робіт на плановий період (рік, квартал). Складають їх з прогресивних норм витрат сировини, матеріалів, палива, енергії, витрат праці, використання устаткування і норми витрат по організації обслуговування виробництва. Ці норми витрат є середніми для планового періоду. Різновидом планових є кошторисні калькуляції, які складають на разові вироби або визначення цін, розрахунків із замовниками й інших цілей.

Нормативні калькуляції складають на основі діючих на початок року, місяця, норм витрат сировини, матеріалів і інших витрат (поточних норм витрат). Поточні норми витрат відповідають виробничим потужностям підприємства на даному етапі його роботи. Поточні норми витрат на початку року, як правило, вище за середні норми витрат, закладені в планову калькуляцію, а в кінці року, навпаки, нижче. Тому і нормативна собівартість продукції на початку року, як правило, вище, а в кінці року – нижче.

Звітні або фактичні калькуляції складають за даними бухгалтерського звіту про фактичні витрати на виробництво продукції і відображають фактичну собівартість виробленої продукції або виконаних робіт. У фактичну

собівартість продукції включають і не заплановані невиробничі витрати. [12, с. 68-69].

В інших джерелах виділяють калькуляцію з повним розподілом затрат (повне калькулювання) і калькуляцію за змінними витратами (калькуляція часткових витрат). Система обліку і калькулювання за повними витратами передбачає, що в собівартість продукції включають усі затрати, пов'язані з процесом виробництва: прямі матеріали; пряма заробітна плата; інші прямі затрати; накладні загальновиробничі затрати.

Калькуляція собівартості за змінними витратами є необхідним доповненням калькуляції повних витрат. Використовують її в управлінському обліку для планування, контролю, прийняття управлінських рішень про виготовлення нових видів продукції, ціноутворення, планування прибутку, рішень типу «виготовляти чи купувати?» [12, с. 17].

У разі, якщо за методологічну основу обчислення собівартості береться характер виробництва на підприємстві розрізняють чотири основні методи калькуляції продукції: простий, нормативний, позаказний і попередільний.

Простий застосовується на підприємствах, що виробляють однорідну продукцію, не мають напівфабрикатів і незавершеного виробництва. На цих підприємствах всі виробничі витрати за звітний період складають собівартість всієї виробленої продукції (робіт, послуг) Собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення суми виробничих витрат на кількість одиниць продукції [94, с. 541].

Нормативний застосовується на підприємствах з масовим і серійним характером виробництва. Такий метод дає можливість вести повсякденний контроль над ходом виробничого процесу, за виконанням завдань по зниженню собівартості продукції. В цьому випадку витрати на виробництво підрозділяються на дві частини: витрати в межах норм і відхилення від норм витрат. Всі витрати в межах норм враховуються без угруповання, по окремих замовленнях. Відхилення від встановлених норм враховуються за їх причинами і винуватцями, що дає можливість оперативно аналізувати причини відхилень,

попереджати їх в процесі роботи. При цьому, як доводить, О. Байдик, фактична собівартість виробів при нормативному методі обліку визначається шляхом підсумовування витрат за нормами і витрат в результаті відхилень і змін поточних нормативів [2, с. 52].

Позамовний метод обліку застосовується на підприємствах індивідуального і дрібносерійного виробництва, де виробничі витрати враховуються за окремими замовленнями на виріб або роботах. Тут фактична собівартість визначається після закінчення виконання замовлення. Вся сума витрат складатиме її собівартість. В практиці виробничого обліку застосовується декілька варіантів позамовного методу. Частіше за все повна собівартість замовлення в цілому визначається після його закінчення. При цьому в серійному виробництві не калькулюється собівартість кожного виробу, що входить в замовлення.

У виробництвах крупних одиничних виробів з тривалим технологічним циклом для скорочення калькуляційного періоду визначають собівартість окремих технологічних і монтажних частин виробу відповідно до встановленої комплектації. Можуть калькулюватися і частковий випуск, і комплекти однакових деталей для різних виробів, і повний випуск запасних частин обмеженої номенклатури і спеціального призначення. Також можливий варіант, при якому витрати систематизують по головному виробу певної серії, а собівартість модифікованих виробів калькулюється шляхом приєднання до витрат по нормах на ці модифікації відхилень, виявлених за замовленням в цілому.

Попередільний метод калькуляції собівартості використовується в масовому виробництві з коротким, але закінченим технологічним циклом, коли продукція, що випускається підприємством, однорідна за початковим матеріалом і характером обробки. Облік витрат здійснюється за стадіями (фазами) виробничого процесу. Попередільний метод використовується в тому випадку, якщо сировина і матеріали проходять декілька закінчених стадій обробки, і після закінчення кожної стадії виходить не продукт, а напівфабрикат.

Попередільний метод обліку витрат і калькуляції собівартості продукції може бути безнапівфабрикатним (контроль за рухом напівфабрикатів здійснюється бухгалтером оперативно в натуральних величинах і без запису на рахівницях) та напівфабрикатним (собівартість розраховується по кожній стадії виробництва виробу).

Різновидом попередільного методу є однопередільний метод, що використовується в масових виробництвах добувної промисловості, в деяких галузях оброблювальної (енергетичному виробництві, окремих виробництвах хімічної промисловості), допоміжних виробництвах машинобудівних підприємств, де немає взагалі напівфабрикатів, а виготовлення продукції відбувається в одному технологічному процесі. Об'єктом обліку витрат тут є один переділ [94, с. 543-546].

У деяких джерелах виділяють також попроцесний метод калькулювання, згідно з яким виробничі витрати групуються по підрозділах або по виробничих процесах. При попроцесному методі собівартість в процесі виробництва нагромаджується по процесах і загальна собівартість продукції визначається шляхом надбавки до загальної суми витрат попередніх підрозділів витрат подальшого підрозділу. В основі системи обліку попроцесної собівартості лежить розрахунок умовних (еквівалентних) одиниць продукції, необхідний для визначення собівартості одиниці продукції.

Особливої уваги також заслуговують використання провідних форм і методів організації праці та управління виробництвом, що застосовуються в економічно розвинених країнах. Тому варто звернути увагу на альтернативні методи обліку витрат, що активно використовуються у світі.

Розглянемо можливість використання на українських підприємствах провідних методів обліку виробничих витрат (табл. 2.1).

Провідні методи обліку витрат і можливість їх використання на українських підприємствах

Назва методу	Суть методу	Переваги	Недоліки	Можливість використання
Стандарт-кост (standard - cost)	<p>1. Попереднє складання нормативної калькуляції.</p> <p>2. Всі виробничі витрати в обліку повинні бути співставні із стандартами, що встановлені.</p> <p>3. Відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартними, повинні бути розподілені за причинами і віднесені на винних осіб.</p>	<p>1. Універсальність</p> <p>2. Контроль за ефективним використанням всіх ресурсів.</p>	<p>1. Складність складання стандартів згідно з технологічною картою.</p> <p>2. Значна залежність від інфляційних процесів.</p> <p>3. Неможливість використання при випуску різної продукції.</p>	Можливе використання елементів методу стандарт-кост або застосування цього методу на окремих етапах виробничого процесу.
Директ-костинг (direct-costing)	<p>Основні риси:</p> <p>1. Облік продукції за змінними витратами і визначення виробничої собівартості.</p> <p>2. Облік постійних витрат загалом по підприємству і віднесення їх на зменшення операційного прибутку.</p> <p>3. Встановлення взаємозалежності між обсягами продажів, собівартістю і прибутком.</p> <p>4. Визначення точки беззбитковості.</p>	<p>1. Спрощення і точність обрахунку собівартості.</p> <p>2. Відсутність розподілу постійних витрат між видами продукції.</p> <p>3. Можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів продукції.</p> <p>4. Можливість визначення оптимальної програми випуску і реалізації продукції.</p>	<p>1. Можливість використання за умови, що прямі витрати повинні складати більшу частину, однорідність випуску продукції</p> <p>2. Складність розподілу витрат на постійні і змінні</p>	Застосування даного методу можливе лише в управлінських цілях, однак значна частина непрямих витрат ускладнює процес калькулювання.

Метод JIT (just-in-time – точно в строк)	Передбачає відмову від виробництва крупними партіями і створення безперервного - поточного виробництва. Мета JIT – знищення зайвих витрат і ефективне використання виробничого потенціалу підприємства. Виробничий облік перетворюється в систему управління вартістю.	1. Спрощує процес обліку виробничих витрат і допомагає менеджерам регулювати і контролювати витрати. 2. Облік матеріалів і незавершеного виробництва ведеться на одному рахунку. 3. Більшість непрямих витрат переводяться до категорії прямих, спрощуючи порядок визначення собівартості.	1. Не дає можливість окремо оцінити розмір незавершеного виробництва. 2. Недостатній контроль за наявними ресурсами на підприємстві.	Для вирішення Стратегічних цілей та Подальшого управління діяльністю підприємства можливим методом обліку може бути – метод JIT.
Метод ABC «Activity Based Costing»	Система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції. Всі витрати обліковуються в розрізі 4 видів робіт: по одиниці продукції, виробництву продукції та загально-господарські роботи.	1. Забезпечує доступ до оперативної інформації на всіх рівнях. 2. Спрощує розрахунок собівартості на всіх етапах процесу виготовлення продукції	1. Складність повного розподілу всіх операцій на 4 категорії. 2. Неможливість для окремих статей накладних витрат визначити адекватну базу розподілу	Застосування даного методу можливий на підприємствах, що виготовляють різномірну продукцію та мають високотехнологічну структуру виробництва.

Залежно від повноти включення в собівартість продукції загальновиробничих витрат розрізняють наступні методи обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості:

- метод обліку змінних витрат с «директ-костинг»(Direct costing) або «вэриэбл-костинг» (Variable costing), тобто метод зрізаючої (неповної) собівартості, що

припускає розділення виробничих витрат на змінні і постійні. По цьому методу в собівартість готової продукції включаються тільки змінні виробничі витрати. По змінних витратах оцінюють незавершене виробництво і залишки готової продукції на кінець періоду.

- метод обліку витрат за повною собівартістю – «фул-абсорпшен костинг» (Full-Absorption costing) передбачає включення в собівартість готової продукції всіх виробничих витрат підприємства, незалежно від їх розподілу на постійні і змінні, прямі і непрямі.

За детального дослідження методів обліку витрат доцільно виокремити метод JIT (just-in-time – точно в строк).

Система була розроблена в Японії в середині 70-х років двадцятого століття в компанії «Тойота» і сьогодні застосовується багатьма підприємствами промислово розвинених країн.

Суть цієї системи організації та управління виробництвом полягає у відмові від виробництва продукції «на склад» великими партіями, натомість організовується безперервно-поточне виробництво. За умови використання такої системи наявність товарно-матеріальних ресурсів, не задіяних в процесі виробництва, розглядається як обмеження, що заважає прийняттю ефективних управлінських рішень. З практичного погляду головною метою системи «точно в строк» є уникнення понесення будьяких зайвих витрат та ефективне використання виробничого потенціалу підприємства.

Однією зі значних відмінностей від традиційних систем управління виробництвом є те, що системи «точно в строк» виробляють лише ту продукцію, в якій є попит на ринку, і лише у тій кількості, що необхідна. Попит супроводжує продукцію через увесь виробничий процес. При кожній операції виробляється лише те, що необхідно для наступної операції. Таким чином означена система зменшує розмір партій, що знаходяться в обробці, практично ліквідує незавершене виробництво, зводить до мінімуму термін виконання виробничих замовлень – не за тижнями і місяцями, а за днями і навіть годинами.

При цьому також спрощується система обліку витрат виробництва, оскільки з'являється можливість об'єднати рахунки з обліку матеріалів та витрат виробництва. Крім того, частину накладних витрат можливо перенести прямо на продукцію за рахунок деяких змін у виробничому процесі. Зокрема, при організації виробничого процесу за системою JIT працівники, зайняті на виробництві, зобов'язані також здійснювати технічне обслуговування, ремонт та налагодження обладнання, які за традиційної системи на багатьох інших підприємствах здійснюються працівниками допоміжних підрозділів. Це у свою чергу підвищить точність обрахунку собівартості одиниці продукції.

Застосування принципів JIT-систем спрощує процес обліку витрат виробництва та допомагає управлінцям регулювати та контролювати витрати. Подібне спрощення призводить до поліпшення якості виробництва, обслуговування та точнішої оцінки вартості.

Традиційно системи обліку витрат виробництва мають тенденцію до ускладнення з великою кількістю обліково-розрахункових операцій та звітних даних. Спрощення ж цього процесу систему обліку витрат виробництва перетворює у систему управління собівартістю. При застосуванні описаної системи виробництва облік матеріалів та незавершеного виробництва ведеться на одному об'єднаному рахунку, що є цілком допустимим, оскільки нагальної необхідності в окремому обліку незавершеного виробництва на підприємствах немає, що зумовлено технологічним процесом, який триває від кількох годин до двох днів, а також продукти незавершеного виробництва не реалізуються. При цьому використання окремого рахунку для контролю за складськими запасами матеріалів втрачає свою актуальність. Однак на практиці не існує у чистому вигляді застосування жодного з методів обліку витрат, тому не можливо одразу перейти до ідеального варіанта використання JIT-системи.

Виробничий облік у основну увагу спрямовує на впровадження та дотримання встановлених нормативів і за витратами праці і за загальновиробничими витратами, а також на пошук відхилень від них. У даному випадку увесь обліковий процес зосереджений не на пошукові

відхилень та їх причин, а на виборі напрямів удосконалення та тенденцій розвитку виробничого процесу.

Ключовими обліковими точками будуть: закупівля основних матеріалів (стадія А), випуск готової продукції (стадія В), реалізація готової продукції (стадія Г). Зазначимо, що за умови використання означеного методу необхідність використання рахунку «Виробництво», що відповідає стадії Б, зникає (рис. 2.2).

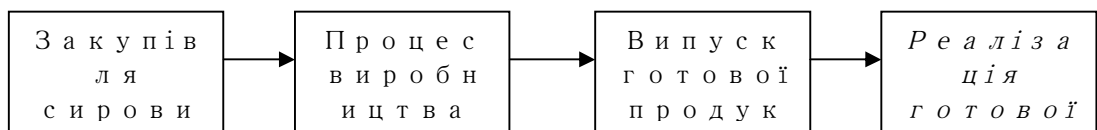


Рис. 2.2. Стадії калькулювання собівартості продукції за традиційного підходу

В управлінському обліку підприємства виокремимо два рахунки, на яких обліковуються запаси, це:

- 1) «Сировина та матеріали» – комбінований рахунок, де обліковуються матеріали і на складі, і у виробництві;
- 2) «Готова продукція».

Записи у стадії А виникають у той момент, коли здійснюється закупівля матеріалів. Ця операція відображається на рахунку «Сировина та матеріали». Загальновиробничі витрати обліковуються у звичному порядку. Фактичні витрати відображаються на рахунку «Загальновиробничі витрати». На стадії В відбувається віднесення загальновиробничих витрат на собівартість продукції на стадії завершення процесу виробництва та комплектації продукції. Завершальними є записи у момент реалізації продукції.

Цей метод калькулювання не є бездоганим, і його опоненти доводять необхідність наявності інформації про величину запасів на кожній стадії процесу виробництва. Доцільним є здійснення калькулювання за останньою операцією у комплексі з АВС-підходом, що дає більш точну інформацію про величину загальновиробничих витрат. Згодом ця інформація використовується у калькулюванні за останньою операцією. Крім того, за такого комплексного

підходу розширюється інформаційне поле для прийняття управлінських рішень у площині управління виробничими витратами.

Отже, унікальні системи організації виробництва вимагають створення особливих калькуляційних систем. На наш погляд, альтернативний підхід до обліку витрат здійснюється за умови використання системи калькулювання за останньою операцією.

2.2. Первинний облік прямих витрат на виробництво продукції

Залежно від виду продукції, робіт і послуг, її складності, типу, характеру технологічного процесу і організації виробництва на промислових підприємствах можуть застосовуватися різні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції називається сукупність прийомів організації документування і відображення в обліку виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції.

Слід відмітити, що на практиці можуть застосовуватись комбіновані методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, які дозволяють максимально використовувати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень. Проте у всіх випадках основна мета калькулювання в тому, щоб отримати правдиві дані про витрати на одиницю продукції, а також обґрунтовані зведені показники собівартості продукції

В підприємстві «Тернопільське міжрайонне управління водного господарства» (надалі – ТМУВГ), яке характеризується дрібносерійним виробництвом, оптимальним є позамовний метод. Об'єктом обліку при цьому є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес.

При цьому, кожному замовленню надається власний номер, який вказується далі у всіх документах про витрати за замовленням. На кожне

замовлення на ТМУВГ відкривається картка аналітичного обліку витрат, де відображаються наступні пункти: найменування замовлення, тип і кількість продукції, замовник, строки виконання замовлення, планова собівартість і ціна. Відокремлення таких пунктів дає змогу всі прямі витрати, згруповані за елементами витрат і окремо виділяється стаття калькуляції «Зворотні відходи (віднімаються)», які відносяться до виготовлення конкретного замовлення, узагальнювати в карточці аналітичного обліку і розрахувати фактичну собівартість. Кожний елемент має своє роз'яснення. Наприклад, елемент «Матеріальні витрати» розшифровується за кожним найменуванням сировини і матеріалу, де вказується кількість, ціна і вартість витраченої сировини і матеріалу. Всі прямі виробничі витрати відносять на конкретне замовлення на підставі первинних документів, в яких проставляється порядковий номер замовлення.

Таким чином, собівартість одного замовлення визначається як сума всіх витрат, зібраних в картці обліку витрат по конкретному замовленню від моменту її відкриття до моменту завершення робіт. Основним моментом при використанні позаомовного методу обліку витрат на виробництво, на підприємстві ТМУВГ, є необхідність точного обліку і відокремлення витрат за яким-небудь одним замовленням від витрат за іншими замовленнями.

Основним моментом в обліку прямих виробничих витрат є потреба точної ідентифікації і відокремленням витрат, що зумовлює необхідність організації ефективного документування діяльності підприємства.

Зазвичай на підставі затвердженого плану виробництва технічний відділ ТМУВГ робить креслення замовлення, технолог підприємства на підставі цього креслення описує виготовлення замовлення за операціями в документі, що має назву «Специфікація матеріалів і трудових показників».

Робота технолога полягає в детальному описі виготовлення замовлення з вказівкою необхідної марки матеріалу, його кількості, норми витрати на одиницю продукції і на весь обсяг замовлення, норми відходів відповідно до технічної документації. Далі цей документ потрапляє до планово-економічного

відділу ТМУВГ, де економісти обчислюють планову ціну замовлення. Відповідно до діючого прайс-листа, економіст розробляє розцінки на матеріали, що будуть витрачені при виробництві замовлення, а нормувальник визначає трудомісткість і трудовитрати замовлення. Сума всіх витрат дає планову ціну, за якою потім готова продукція враховується на складі підприємства.

На цьому етапі процес планування виробництва замовлення закінчується. Специфікації передаються до цеху-виробника, а розрахунок планової ціни – до бухгалтерії, для аналізу фактичної собівартості замовлення в кінці періоду виготовлення. Коли специфікація потрапляє до цеху, з нею працюють майстер, технолог та економіст цеху ТМУВГ.

Необхідно зауважити, що в цехах ведеться облік тільки прямих витрат, пов'язаних з виготовленням замовлення. Економіст веде облік прямих матеріальних витрат, а нормувальник – витрат на оплату праці робітників відповідно.

Процес виробництва починається з отримання матеріалів з центрального складу до комори цеху комірником ТМУВГ. Отримання матеріалів оформлюються лімітно-забірною картою, що має типову форму (типова форма №М-8, №М-9), накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11), актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10).

Лімітно-забірні картки призначені для відпуску матеріалів, що систематично споживаються для виготовлення продукції (виконання робіт, послуг), а також для контролю додержання лімітів. Отже, особливістю цього документу є визначення ліміту матеріалів, залишок якого виводиться на кінець кожного робочого дня. Лімітно-забірні картки виписуються планово-економічним відділом ТМУВГ на один або декілька номенклатурних номерів матеріалів в двох екземплярах терміном на один місяць. В окремих випадках така картка може відкриватися на всю номенклатуру матеріалів, які використовуються на певне замовлення. Один її екземпляр до початку місяця передається в цех – одержувач матеріалів, другий екземпляр – на склад.

В економічній літературі знаходимо різні погляди щодо форми та порядку застосування лімітно-забірних карт. Це, зокрема, стосується кількості рядків (однорядкові, багаторядкові, або разові чи нагромаджувальні), періодичності використання (тиждень, декада, місяць, квартал). Учені-економісти В.С. Рожнов, В.П. Косарева аргументують необхідність використання однорядкових документів можливим ускладненням техніки групування та систематизації облікових даних у разі застосування багаторядкових. При цьому вносяться пропозиції щодо лімітування матеріальних витрат у відповідних відомостях [77, с. 117].

Необхідно зауважити, що за такої організації обліку матеріальних витрат, оброблення документів здійснюється після завершення звітної періоду, що унеможливить належне забезпечення оперативного контролю за рухом матеріалів.

Вважаємо обґрунтованими твердження вченого-економіста А.Ш. Маргуліса, стосовно доцільності застосування багаторядкових документів, що забезпечить можливість зменшення обсягів документообігу, скорочення кількості аналогічних за економічним змістом записів, зниження трудомісткості формування машинних носіїв шляхом автоматичного залучення постійної інформації з бази даних [51, с. 94].

Визначаючи роль лімітно-забірних карт проф. Ю.Я. Литвин зазначав, що вони «значно підвищують оперативність обліку до практично недосяжних у теперішніх умовах строків виконання облікових і звітних робіт бухгалтерій господарств. Якщо протягом звітної періоду (місяця) не було ніяких відхилень від встановлених на цей місяць лімітів, то на перше число наступного за звітним місяцем у бухгалтерії вже є готова розноска витрат за всіма рахунками і статтями синтетичного й аналітичного обліку, чого у звичайних умовах досягти практично неможливо» [45, с. 233].

Лімітно-забірні картки здаються до бухгалтерії ТМУВГ одразу після використання ліміту. В кінці місяця, навіть якщо ліміт не вичерпано, до бухгалтерії передаються всі лімітно-забірні картки. Відпуск матеріалів з комори

цеха безпосередньо у виробництво підприємстві ТМУВГ не оформлюється документально. Комірник лише робить запис в своєму журналі руху матеріалів про видачу матеріалів під звіт і вказує номер замовлення.

У випадку відпуску матеріалів понад ліміт в первинних облікових документах (лімітно-забірних картках, актах-вимогах на заміну (додатковий відпуск) матеріалів) проставляється штамп «Понад ліміт». Відпуск матеріалів понад ліміт здійснюється за наявності дозволу керівника або осіб, їм на те уповноважених. На документах вказують причини понадлімітного відпуску матеріалів. Тоді в технічному відділі ТМУВГ випишується повідомлення на заміну. Даний документ складається в п'яти екземплярах: перший залишається у технічному відділі, другий передається до цеху-виробника, третій – в планово-економічний відділ, четвертий – до виробничого відділу, п'ятий – до відділу технічного контролю підприємства.

На фактично використані матеріали економісти підрозділів ТМУВГ складають звіти про використані матеріали, в яких вказується найменування, кількість, облікова ціна і сума за кожним найменуванням, номер (шифр) і найменування замовлення (виробу, продукції), для виготовлення якого вони використані, чи номер (шифр) і найменування витрат, кількість і сума за нормами витрачання, кількість і сума витрачання понад норм; в необхідних випадках вказують кількість виготовленої продукції чи об'єм виконаних робіт. Матеріальний звіт складається на підставі даних специфікацій на замовлення (з них беруться норми витрати матеріалів), даних з журналу руху матеріалів комірника та повідомлень на заміну матеріалів.

Списання матеріалів з підзвіту відповідного підрозділу ТМУВГ і віднесення їх вартості на витрати виробництва здійснюється на основі вище вказаного звіту. Підрозділи підприємства щомісячно складають звіти про наявність і рух матеріальних цінностей, які разом з іншими документами з обліку витрат на виробництво передаються до бухгалтерії. В свою чергу бухгалтер оброблює ці звіти і відбиває відповідні суми на рахунках бухгалтерського обліку.

Отримані в процесі виробництва зворотні відходи можуть передаватися з одного цеху до іншого для подальшого використання у виробництві, а можуть здаватися на склад для реалізації на сторону.

Операції з передачі і здачі зворотних відходів оформлюються накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (М-11). Одночасно з отриманням матеріалів зі складу майстер цеху на основі операцій, вказаних в специфікації, роздає змінне завдання робітникам. Цей аркуш-завдання видається на кожного робітника, в ньому вказується професія та розряд робітника, його прізвище та ім'я по батькові, прізвище та ім'я по батькові майстра, дата видачі та здачі, № замовлення, найменування робіт, № креслення, одиниці виміру, виданий обсяг, тарифна ставка, трудомісткість завдання в нормо-годинах і зарплата на одиницю виробу та на весь обсяг, кількість прийнята ВТК, відхилення та брак, якщо такі мають місце. Підтвердженням в отриманні завдання є підпис робітника.

В кінці звітнього періоду змінні завдання здаються нормувальнику цеха, який складає рапорт на відрядні роботи та розраховує заробітну плату кожного робітника.

При погодинній формі оплати праці для обліку використання робочого часу використовують «Табель обліку використання робочого часу». До табеля заносяться прізвища всіх працюючих. У таблиці позначається кількість відпрацьованих годин кожним працівником, неявки на роботу (за допомогою умовних позначок – шифрів).

Табель обліку робочого часу містить в собі такі колонки, як порядковий, табельний номер, прізвище робітника, код професії, вид оплати, код виробничих витрат, тарифна ставка, числа місяця, дні явок (фактичної праці, простоїв), причини неявки (чергова відпустка, відпустка у зв'язку із пологами, хвороба, інші неявки, дозволені законодавством, із дозволу адміністрації, прогули), вихідні та святкові, недопрацьовані години (часткові простої, передчасний вихід), відпрацьовані години, із них урочні, надурочні та нічні.

Табель ведеться протягом місяця нормувальником, а в кінці місяця із підписами вказаних осіб передається до бухгалтерії

Для працівників з погодинною оплатою праці дані табеля є основою для нарахування їм заробітної плати. Поряд з тим, для працівників як із погодинною, так і відрядною оплатою праці дані табеля є основою для здійснення аналізу використання робочого часу працівників.

При розрахунку і виплаті доплат можливе застосування:

- аркушу на доплату – в випадку здійснення передбачених на підприємстві доплат;

- наряду на відрядну роботу з відміткою – при оплаті додаткових операцій, не передбачених встановленим технологічним процесом. В такому випадку в наряді вказують причини доплат і додаткових робіт.

У випадках коли на ТМУВГ мали місце відхилення за трудовитратами, то вони були підтвердженні актом відхилень. Даний документ містить інформацію про цех (ділянку), в якому було виявлено відхилення, найменування операції, дані про робітника, що пред'явив наявність відхилень, причину відхилень, інформацію про проведений хімічний аналіз або дані проведених вимірів, розрахунок трудомісткості відхилень і заробітної плати, суму заробітної плати в гривнях. Акт складається в одному екземплярі і підписується майстром цеху, членами комісії, що проводили аналіз й виміри, нормувальником, який проводив розрахунок заробітної плати.

Нормувальники закривають заробітну плату в рапортах про виробітку і табелях обліку робочого часу, здають їх бухгалтеру, що займається нарахуванням заробітної плати. Бухгалтер за допомогою спеціальної програми обробляє дані з рапортів і передає їх економістам в цеху. На підставі отриманої інформації і матеріальних звітів економісти складають виробничу собівартість продукції за замовленнями в спеціальних зведених таблицях за статтями калькуляції.

Зведена таблиця складається в електронній формі у вигляді рядків та граф. В рядках вказують найменування і шифр замовлення, в графах:

незавершене виробництво на початок періоду, витрати періоду, кооперація отримана з інших цехів, незавершене виробництво на кінець звітної періоду і як результат фактична собівартість продукції. Майже така форма зведеної таблиці є і в бухгалтерії. Ця форма має свої особливості, а саме: всі витрати за статтями калькуляції одразу розділяють на витрати з продукції і витрати, які відносяться до незавершеного виробництва, що значно спрощує облік для бухгалтера. А робиться це завдяки тому, що на кожне перше число місяця інвентаризаційною комісією проводиться інвентаризація незавершеного виробництва в ТМУВГ.

Що стосується первинного обліку загальновиробничих – їх облік ведеться в бухгалтерії. На ТМУВГ серед загальновиробничих витрат можна виділити: амортизацію виробничих і загальноцехових основних засобів; заробітну плату керівників підрозділів, витрати на опалення, освітлення, водопостачання; витрати на ремонт основних засобів, виконаних як власними силами, так і сторонніми організаціями; витрати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, що безпосередньо пов'язані з виробничим процесом.

Первинними документами, що підтверджують здійснення цих витрат є відповідно: табель обліку робочого часу, складений нормувальником цеху; рахунки на оплату, акти виконаних робіт, довідка-розрахунок бухгалтера і відповідні звіти з податків. Розрахунок амортизації ведеться автоматизовано, тому на підприємстві немає типових і нетипових форм первинного обліку таких витрат, в бухгалтерії лише складаються розроблювальні і зведені таблиці, що є регістрами аналітичного обліку.

Витрати з послуг зв'язку, опалення, освітлення, водопостачання також підтверджуються рахунками до сплати, якщо мали місце інші послуги то складаються акти виконаних робіт. Такі рахунки й акти виконаних робіт одразу надходять до бухгалтерії підприємства. Всі первинні документи протягом або в кінці звітної періоду надходять до бухгалтерії. Вони є підставою для складання регістрів аналітичного обліку витрат. Схему документообігу з обліку витрат основної діяльності підприємства ТМУВГ наведено на рис. 2.3.

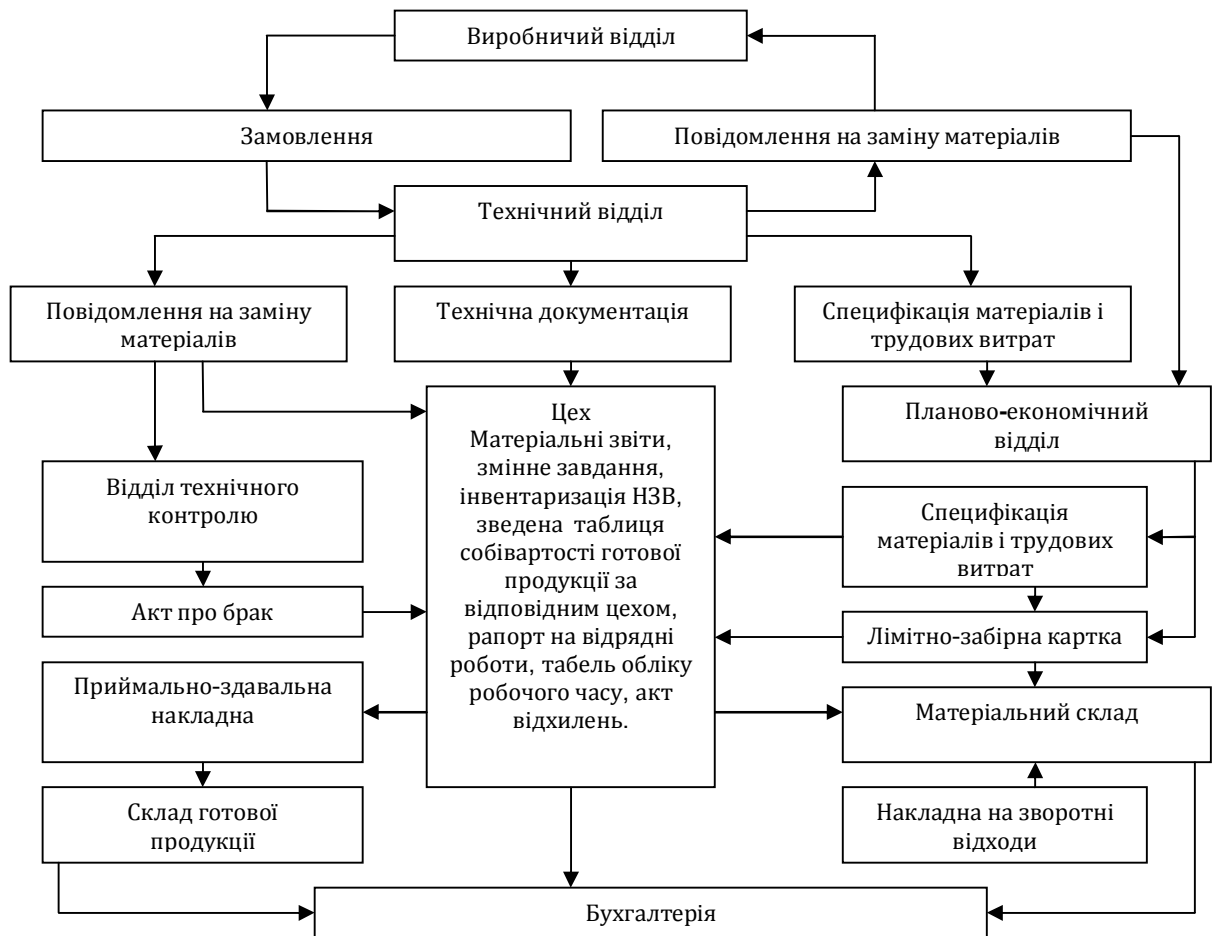


Рис. 2.3. Схема документообігу з обліку виробничих витрат на підприємстві

Управлінський облік собівартості продукції кожне підприємство організує відповідно до характеру виробничого процесу, а також особливостей продукції, що випускається і робіт, що виконуються. Базуючись на загальних правилах ведення бухгалтерського обліку, бухгалтерія підприємства забезпечує працівників інформацією, необхідною для контролю, аналізу та планування господарської діяльності, а також для прогнозування фінансових результатів. Дані аналітичного обліку використовуються при складанні внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види і кількість продукції, про центри відповідальності і статті витрат.

2.3. Облікова інформація про собівартість продукції для потреб управління

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено, що управлінський та фінансовий облік виробничих витрат операційної діяльності може здійснюватися як із використанням 8 класу плану рахунків «Витрати за елементами», так і без нього.

За умови обліку витрат без застосування 8 класу плану рахунків витрати, які здійснюються на підприємстві, можуть відразу із рахунків, на яких відображаються такі витрати (13, 20, 22, 25, 37, 39, 63, 65, 66), списуватися на рахунок 23 «Виробництво».

Поряд із зазначеним для обліку витрат виробництва за економічними елементами, а також узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду використовують рахунки 8 класу «Витрати за елементами». На рахунках цього класу ведеться облік витрат на виробництво за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунку 23 «Виробництво» щомісячно сум в частині прямих витрат та до дебету рахунку 79 «Фінансові результати» в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що

виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

В кінці кожного місяця за підписом керівника виробничого підрозділу до бухгалтерії передається виробничий звіт. У ньому у розрізі найменувань продукції, яку виробляє зазначений підрозділ, вказується: кількість відпрацьованого часу працівниками підрозділу (у людино-годинах і людино-днях); обсяг нарахованої їм заробітної плати, вартість спожитих виробничих запасів, кількість і вартість спожитих електроенергії, води, тепла і ін., вартість списаних на витрати виробництва малоцінних та швидкозношуваних предметів, кількість виробленої і оприбуткованої на склад готової продукції.

Треба зауважити, що не на всі статті витрат по основному виробництву є можливість отримати інформацію із виробничого звіту. Собівартість одиниці виробленої продукції розраховується шляхом ділення виробничих витрат на кількість виробленої готової продукції у вказаному звітному періоді.

Для того, щоб визначити вартість виробничих запасів, спожитих на одиницю виробу, дані про їх витрачання протягом місяця групуються в окремих нагромаджувальних відомостях розподілу матеріалів.

Якщо ж основний матеріал використовується для виробництва декількох видів продукції, то його розподіляють між виробами відповідно до норм виходу окремих продуктів з одиниці сировини, пропорційно нормативній витраті або іншим коефіцієнтам розподілу, з урахуванням особливостей даного виробництва [91].

Якщо в комплексному виробництві одночасно виготовляють основну й супутню продукцію, то із загальної суми витрат виключається вартість супутніх продуктів. Одержаний результат вважається собівартістю основної продукції [16, с. 252]. Доцільно розглянути на конкретному прикладі порядок обліку витрат на виробництво і формування виробничої собівартості продукції. З номенклатури виробництва підприємства вибираються два види виробів: виріб бетонна панель і виріб бетонна плита.

Витрати на матеріали, що становлять основу собівартості продукції, є прямими. Таким чином, при відпуску їх у виробництво фіксується загальна кількість витрачених матеріалів. При цьому в кінці місяця у виробництві можуть залишатися матеріали, які не піддавалися обробці. Такі матеріали повертаються на склад, а сума списаних у виробництво матеріалів зменшується на суму таких невикористаних матеріалів.

Розрахунок вартості матеріалів, витрачених на виробництво готової продукції, подано у табл. 2.1 і 2.2 (кількість витрачених за місяць матеріалів наведено в таблицях за мінусом невикористаних матеріалів).

Таблиця 2.1

Розрахунок вартості матеріалів, витрачених на виготовлення бетонної панелі на ТМУВГ

Найменування	Одиниця виміру	Усього витрачено за місяць	Середньозважена ціна	Вартість витрачених матеріалів, грн (гр.3 x гр.4)
Цемент М500	кг	180	33,37	6006,60
Вапно	кг	80	40,21	3216,80
Арматура 3 см	шт.	95	13,58	1290,10
Усього		10513,50		

Таблиця 2.2

Розрахунок вартості матеріалів, витрачених на виготовлення бетонної плити на ТМУВГ

Найменування	Одиниця виміру	Усього витрачено за місяць	Середньозважена ціна	Вартість витрачених матеріалів, грн (гр.3 x гр.4)	Витрачено на одиницю виробу	Сума, грн (гр.6 x гр.4)
Цемент М500	кг	140	33,37	4671,80	1,474	49,187
Вапно	кг	70	40,21	2814,7	0,737	29,635
Усього		7486,50		78,822		

Для ТМУВГ прямими виробничими витратами є витрати сировини й матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, зарплат робітників виробництв (оплата праці – відрядна) і нарахування на неї, а також амортизація виробничого обладнання у складі інших прямих витрат. Тому аналітичний облік прямих витрат проводиться за видами продукції, що виготовляється [91]. Зі складу матеріальних витрат виключені цінності, що не піддавалися обробці, на суму 280 грн. і поворотні відходи виробництва загальною вартістю 150 грн. Таким чином, у цілому матеріальні затрати, що включаються до виробничої собівартості, становили: $18\ 000 - 150 = 17\ 850$ грн. Поворотні відходи були оцінені за ціною можливого використання і розподілені між об'єктами обліку (виробами) пропорційно сумі використаних у виробництві матеріалів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Розподіл поворотних відходів і ТЗВ за об'єктами обліку

Найменування виробу	Списані у виробництво матеріали	Питома вага, %		Поворотні відходи		ТЗВ	
		розрахунок	сума, грн	розрахунок	сума, грн	розрахунок	сума, грн
Бетонна панель	10513,50	$10513,50 / 18000 \times 100$	58,41	$150,00 \times 58,41 / 100$	87,62	$1967,40 \times 58,41 / 100$	1149,16
Бетонна плита	7486,50	$7486,50 / 18000 \times 100$	41,59	$150,00 \times 41,59 / 100$	62,38	$1967,40 \times 41,59 / 100$	818,24
Усього	18000,00	100,00		150,00		1967,40	

Підприємство може випускати вироби з різним рівнем рентабельності, а показник витрат на 1 грн. виготовленої і реалізованої продукції дає змогу визначити середній рівень витратомісткості продукції, а також дозволяє оцінити динаміку витрат, і вплив факторів на їх.

Зниження витрат на 1 грн. товарної продукції характеризує ефективну роботу підприємства щодо зниження собівартості продукції, вибору оптимальної структури виробництва і реалізації продукції з урахуванням оптових цін, які формуються в умовах ринку. Розрахунок витрат на одиницю наданих виробничих послуг на прикладі ТМУВГ подано у табл. 2.4.

Аналіз витрат на 1 годину наданих виробничих послуг на ТМУВГ

	КС-3573 202-1141 5,3		К-701 201-0411 к=1,15 5,7		Т-130 207-0150 к=1,15 5,7		Кран балка 203-0705 4,0	
Зарплата основна	1	18,46	1	18,19	1	18,19	1	14,15
Частини, що швидко спрацьовуються		6,1		3,42		4,93		3,42
ПММ, з них:							10	8,76
Масильні матеріали (12,52 грн/кг)		5,63		14,02		5,88	0,16	2,00
Гідравлічна рідина (17,25 грн./кг)		1,90		3,11		2,93		
Ремонт і техогляд в т. ч. зарплата	0,27	32,63 4,98	0,42	33,79 7,64	0,32	37,31 5,82	0,02	1,44 0,23
Перебазування техніки в т. ч. зарплата	0,17	8,08 3,14	0,05	2,51 0,91	0,04	1,88 0,73	0,01	0,17 0,11
Разом	1,44	72,80	1,47	75,04	1,36	71,12	1,03	29,94
Разом з врахуванням коефіцієнта до ресурсних норм	1,44	72,80	1,69	86,30	1,56	81,79	1,03	29,94
Загальновиробн. витрати	0,17	18,21	0,20	21,22	0,19	19,59	0,12	11,80
Кошти на покриття витрат пов'язаних з інфляцією 1,089%		0,99		1,17		1,10		0,45
Кошторисн прибуток 3,77	1,61	6,07	1,89	7,13	1,75	6,61	1,15	4,34
Адміністративні витрати 1,23		1,98		2,33		2,16		1,41
Всього		100,05		116,98		110,15		47,49
ПДВ 20%		20,01		23,40		22,03		9,50
ВСЬОГО		120,06		140,38		132,18		56,99

Повний аналіз поданий в Додатку Б.

На роботу транспортного засобу К-701 201-0411 витрачається найбільше паливо-мастильних матеріалів (14,02 грн. на 1 год.) з усього транспортного парку, що свідчить про застарілість обладнання та неефективність його подальшого використання. Це підтверджується і найбільшою сумою загальних витрат – 140,38 грн. на 1 год. наданих транспортних послуг.

У той же час усі транспортні засоби, окрім крана-балки 203-0705 потребують значних витрат на поточні ремонти. Для КС-3575 202-1141 цей показник 32,63 грн. 1 год., для К-701 201-0411 – 33,79 грн. на 1 год., для Т-130 207-0150 – 37,31 грн. 1 год., що свідчить про доцільність їх капітального

ремонту для зменшення собівартості наданих транспортних послуг. Досить великий показник витрат на перебазування техніки для КС-3573 202-1141 може бути свідченням про недоцільність переміщення транспортного засобу на великі дистанції. Більш ефективним є його стаціонарне використання, що сприятиме мінімізації виробничих витрат ТМУВГ.

Логічним продовженням цього підходу є фокусування аналізу на вивченні динаміки прямих та непрямих витрат у співставленні із динамікою операційного прибутку. Це дає можливість точніше визначити характер змін у виробничому процесі підприємства та шляхи подолання існуючих проблем.

Для цього доцільно використовувати дані про зміну прибутку підприємства від операційної діяльності, зміну прямих витрат на виробництво продукції підприємства, та зміну непрямих витрат на виробництво продукції. Динаміка цих показників дає можливість визначити найбільш важливі характеристики процесу формування собівартості продукції та, як наслідок, відображає закономірності його фінансових результатів. При цьому використання аналітичних даних декількох періодів дозволяє оцінити динаміку витрат операційної діяльності та її відповідність запланованій траєкторії розвитку підприємства.

Приклад аналізу зміни прямих виробничих витрат за даними ТМУВГ подано в таблиці 2.5.

Витрати на паливо-мастильні матеріали. знизилися з 3516,41 грн. у листопаді 2017 р. до 5247,28 грн. в грудні 2017 за рахунок простою транспортним засобом МАЗ-5549 більшості робочого часу у зв'язку з його поломкою. Натомість показники витрат на роботу інших транспортних засобів практично не змінилися, що може свідчити про стабільну їх роботу. Проте з іншого боку, це може бути свідченням відсутності покращень в ефективності їх роботи. Поданий аналіз динаміки витрат без оцінки прибутковості наданих послуг не дає уявлення про загальну ефективність діяльності ТМУВГ. Для більш коректного аналізу прямих виробничих витрат доцільно їх порівнювати з отриманими операційними прибутками.

Таблиця 2.5

Аналіз змін прямих матеріальних витрат ТМУВГ за листопад – грудень 2017 р.

	№	Бензин				Дизпаливо				Масло				Всього	
		листопад 2017		грудень 2017		листопад 2017		грудень 2017		листопад 2017		грудень 2017		листопад 2017	грудень 2017
		л.	грн.	л.	грн.	л.	грн.	л.	грн.	л.	грн.	л.	грн.		
Эо-2621	5					66	539,22	70	571,9	2	29,32	1,6	26,68	568,54	598,58
МАЗ-5549	4					306	2500,02	34	277,78	10,6	159,68	1,2	20	2659,7	297,78
УАЗ-3303(1341)	2	177	1555,5	243	2086,8					4,7	68,9	6,2	103,35	1624,41	2190,19
ЛЕК452-77	1			31	266,08							1	16,67	0	282,75
ВАЗ Нива	3	32	282,56	17	147,11									282,56	147,11
Всього		209	1838,07	291	2500,03	385	3145,45	104	849,68	17,70	263,76	10,00	166,70	5247,28	3516,41

Витрати на паливо-мастильні матеріали. знизилися з 3516,41 грн. у листопаді 2017 р. до 5247,28 грн. в грудні 2017 за рахунок простою транспортним засобом МАЗ-5549 більшості робочого часу у зв'язку з його поломкою. Натомість показники витрат на роботу інших транспортних засобів практично не змінилися, що може свідчити про стабільну їх роботу. Проте з іншого боку, це може бути свідченням відсутності покращень в ефективності їх роботи. Поданий аналіз динаміки витрат без оцінки прибутковості наданих послуг не дає уявлення про загальну ефективність діяльності ТМУВГ. Для більш коректного аналізу прямих виробничих витрат доцільно їх порівнювати з отриманими операційними прибутками.

Співставлення динаміки прямих та непрямих витрат із динамікою прибутку від операційної діяльності дозволяє у режимі експресаналізу оцінити обґрунтованість цих витрат, визначити напрямки деталізації подальшого аналізу та напрямки розробки відповідних управлінських рішень. Такий підхід дає можливість розглянути вісім варіантів співвідношень показників на відміну від чотирьох, які наведені у [74, с. 156]. Це забезпечує більший рівень деталізації аналізу витрат що є передумовою точнішого обґрунтування відповідного управлінського рішення. За результатами розрахунку та співставлення показників підприємства визначається характеристика його стану, та можливі напрямки управлінських впливів для оптимізації витрат та фінансового результату

Характер стану підприємства у залежності від співвідношення показників та можливі напрямки управлінського впливу є результатом узагальнення та систематизації можливих варіантів розвитку ТМУВГ та управлінських рішень у конкретних умовах господарювання (табл. 2.6).

Аналіз собівартості продукції дозволяє з'ясувати тенденції зміни даного показника, виконання плану по його рівню, визначити вплив факторів на його приріст і на цій основі дати оцінку роботи підприємства по використанню можливостей зниження собівартості продукції.

Таблиця 2.6

Співвідношення прямих витрат на надання виробничих послуг з отриманими прибутками ТМУВГ у 2017 р.

		с. Товсте Пилипів М.І.	Буріння свердловин. с Товстенке Чортківського р-ну. Товстенський крохмальний завод								м. Чорт- ків Забо- лотний В.Є.	Всього з початку року	
			№1	№2	№3	№4	№5	№6	№7	№8			
1	Прямі витрати	1769,00	22313,00	25427,00	22951,00	13410,00	35549,00	12385,00	37327,00	23287,00	1982,00	196400,00	188492,58
a)	матеріали		12605,00	7560,00	10504,00	3159,00	12723,00	6922,00	14871,00	3427,00		71771,00	68987,34
б)	заробітна плата											0,00	
	експлуатація машин і механізмів	1769,00	9708,00	17867,00	12447,00	10251,00	22826,00	5463,00	22456,00	19860	1982	124629,00	119505,24
	- зарплата	881,00	4574,00	7667,00	5498,00	4405,00	9989,00	2486,00	9830,00	8591	1299	55220,00	55277,00
	- ПММ												39033,26
	- запчастини												25194,98
	- інші (в т.ч. податок)												856,00
2	Загальновиробничі витрати	533,00	2575,00	4263,00	3080,00	2446,00	5572,00	1394,00	5487,00	4779	745	30873,50	21331,00
3	Зимовий період											0,00	
4	Тимчасові будівлі і споруди											0,00	
5	Інші супутні ви- трати в тому числі	357,00	2838,00	690,00	900,00	900,00	2968,00	960,00	1200,00	720	882	12414,88	11288
	- відрядження	240,00	972,00	690,00	900,00	900,00	1680,00	960,00	1200,00	720	450	8712,00	8712,00
	- перевезення техніки, людей	117,00	1866,00				1288,00				431,88	3702,88	2576,00
	- в т.ч. зарплата											0,00	
	- в т.ч. ПММ												
	- в т.ч. запчастини												
6	Прибуток	62,67	840,71	1050,00	300,00	150,00	150,00	300,00	150,00	314,00	55,45	3372,83	
7	Адмін. витрати	20,00	274,29		100,00	59,00	100,00	100,00	50,00	95,00	19,50	817,79	
8	Разом:	2741,67	28841,00	31430,00	27331,00	16965,00	44339,00	15139,00	44214,00	29195,00	3682,83	243879,00	221111,58
9	ПДВ	548,33	5768,20	6286,00	5466,20	3393,00	8867,80	3027,80	8842,80	5839,00	736,57	48775,80	
10	Всього:	3290,00	34609,20	37716,00	32797,20	20358,00	53206,80	18166,80	53056,80	35034,00	4419,40	292654,80	

З прийняттям чинного Плану рахунків витрати основного і допоміжних виробництв обліковуються на одному рахунку. У зв'язку з цим на підприємстві ТМУВГ для рахунку 23 були відкриті відповідні субрахунки: 231 «Основне виробництво», 232 «Допоміжне виробництво». Облік прямих витрат на виробництво продукції наведено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Відображення в обліку прямих виробничих витрат

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн
Списано сировину й матеріали на виробництво продукції	231	2011	18280,00
Зменшено вартість списаних у виробництво матеріалів на суму невикористаних на кінець місяця матеріалів методом «червоного сторно»	231	2011	280,00
Віднесено на збільшення собівартості продукції суму ТЗВ, що припадає на використані у виробництві матеріали	231	2012	1967,40
Відображено вартість поворотних відходів, зданих на склад, за цінами можливого використання	209	231	150,00
Списано у виробництво куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби	231	202	671,00
Нараховано заробітну плату основним робітникам виробництва	231	661	3000,00
Проведено нарахування на заробітну плату робітників виробництва	231	65	1095,00
Нараховано амортизацію виробничого обладнання	231	131	776,60
Усього		26220,00	

У ринкових умовах господарювання питанням обліку витрат і калькулювання собівартості продукції потрібно приділяти більше уваги, оскільки ефективність діяльності багато в чому залежить від зниження витрат на одиницю продукції при збереженні та підвищенні її якості. Конкурентна можливість продукції товаровиробників залежить не лише від рівня її відповідності споживчому попиту і якості, а й від величини продажної ціни, у складі якої значну частину становить собівартість.

Прибутковість підприємств, зниження собівартості визначається рівнем управління витратами, що забезпечується шляхом запровадження раціональної системи управлінського обліку. Однак управлінський облік собівартості продукції на промислових підприємствах України формується без централізованого контролю і має певні недоліки [76]. Сьогодні підсумки, які характеризують процеси основної діяльності, для поточного оперативного управління не використовуються, що є суттєвим недоліком: практично відсутні контроль за виробничими процесами та оперативне управління ним.

Для усунення цього суттєвого недоліку необхідно пристосувати бухгалтерські реєстри для отримання проміжної інформації за показниками, необхідними для фінансового та управлінського обліку прямих виробничих витрат одночасно, що може бути забезпечене в умовах їх інтеграції. Інтеграція бухгалтерського обліку стосується трьох проблем, які полягають у поєднанні управлінського і фінансового обліку; та в побудові обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

Дослідження можливості інтегрованого обліку собівартості продукції ґрунтується на тому, що використовується єдина інформаційна система обліку, вона служить для прийняття управлінських рішень, відбувається широке застосування автоматизованих систем обробки облікової інформації.

Дослідження стану обліку собівартості продукції на ТМУВГ показує, що потрібно побудувати облік витрат за інтегрованою системою, яка передбачає взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку витрат. В інтегрованій системі обліку собівартості продукції відображаються у фінансовому обліку на рахунку «Основне виробництво», а управлінський облік деталізує витрати в розрізі видів продукції.

Основними організаційними передумовами для застосування інтегрованої системи обліку витрат є:

1. Рівень розвитку виробничого обліку і діяльності структурних підрозділів підприємства. Залежно від деталізації обліку за місцями виникнення

витрат, центрами відповідальності, його поглибленням змінюється і ступінь аналітичності обліку витрат.

2. Оперативний контроль за собівартістю. На ТМУВГ застосовується прогресивний спосіб документування відхилень від діючих норм в ході виробництва, що дозволяє оперативно виявити причини відхилень і впливати на них з метою попередження негативних наслідків;

3. Ступінь забезпеченості адміністративного персоналу, засновників, акціонерів інформацією для прийняття управлінських рішень. Повнота цієї інформації, скорочення періоду її представлення, забезпечення інформацією необхідних рівнів управління розширюють можливості управлінського впливу на процес формування собівартості продукції. Але водночас зменшується або підвищується ступінь деталізації внутрішньовиробничого обліку та його трудомісткість. Це, як правило, погіршує контроль за витратами в процесі виробництва продукції і знижує вплив управління на собівартість продукції (робіт, послуг) [7, с. 48].

При впровадженні інтегрованої системи обліку прямих виробничих витрат виникає питання хто повинен займатися таким обліком і чи потрібно організувати нові структури, наприклад відділ управлінського обліку.

Єдиної відповіді тут не існує. Кожне підприємство вибирає той шлях, який йому більше підходить. Для ТМУВГ можливим є варіант організації ведення інтегрованого обліку собівартості продукції в рамках уже існуючої фінансово-облікової служби.

При організації інтегрованої системи обліку виробничих витрат повинно здійснюватись формування рахунків за групами видів витрат і облік витрат за визначеними факторами. У сучасних умовах подальше нарощування обсягів виробництва та підвищення його ефективності можливе тільки шляхом інтенсифікації. Практично в усіх галузях промисловості важливе значення має вирішення проблеми поліпшення якісних характеристик матеріальних ресурсів, що використовуються, їх комплексної переробки, оскільки зниження рівня

матеріальних витрат в цілому по промисловості на 1% зумовлює зниження загальних витрат виробництва більше ніж на 0,7%.

Одним із основних шляхів інтенсифікації виробництва є комплексна переробка матеріальних ресурсів, включаючи повне використання всіх відходів, які при цьому отримують. Бухгалтерський облік виробничих відходів не повинен обмежуватись тільки відображенням операцій з їх оприбуткуванням з виробництва. Важливою управлінською інформацією при цьому є дані про наявність відходів у місцях зберігання. Бухгалтерія мала б формувати інформацію про величину та вартість відходів за їх видами, видами продукції або матеріалами, з яких вони одержані, місцями виникнення та й взагалі – про їх рух. До відходів виробництва промислового підприємства можна зарахувати, наприклад, відпрацьоване машинне мастило, залишки металевих матеріалів, макулатуру, полімери [76].

На цьому ж етапі впровадження інтегрованої системи обліку собівартості продукції особливу увагу приділяють особливостям визначення маржинального доходу, який показує величину позитивного результату при порівнянні доходу від реалізації і змінними витратами. Він є джерелом покриття постійних витрат і повинен забезпечити отримання прибутку. Маржинальний дохід на одиницю продукції являє собою різницю між ціною реалізації цієї одиниці і змінними витратами на неї. Доля маржинального доходу у виручці розраховується за формулою $\text{Доля маржинального доходу у виручці} = \text{маржинальний дохід} / \text{виручка} * 100$.

На наступному кроці організації інтегрованого обліку розробляється та вводиться в дію автоматизована система формування бази даних о обліку із застосуванням специфічних методів обробки інформації (рис. 2.4).

Найбільш суттєвим елементом в системі інформаційних даних внутрішньої звітності є «Звіт про фінансові результати», так як в ньому фіксуються види витрат, що дозволяють оцінити роботу підприємства чи окремого структурного підрозділу і встановити оптимальну залежність алгоритму «витрати-прибуток».

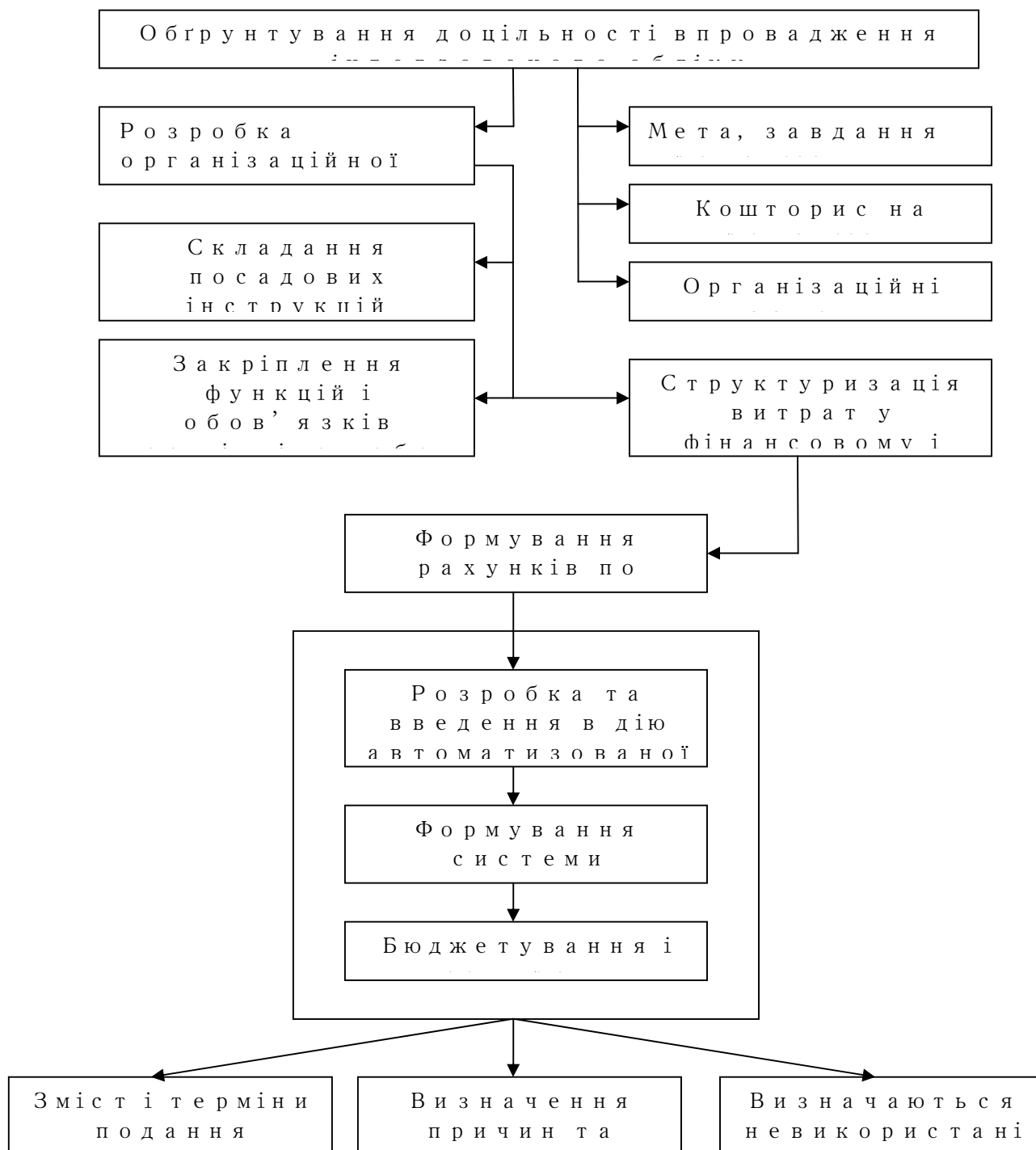


Рис. 2.4. Інтеграція обліку собівартості продукції на підприємстві

Визначений таким чином кінцевий результат повинен відповідати кінцевому результату, що розрахований у фінансовому обліку і відображений на рахунку фінансового результату. Дана модель являє собою методологічну основу внутрішньої звітності, яка повинна прослідковуватися у всіх внутрішніх звітах ТМУВГ.

Висновки до розділу 2

1. Залежно від виду продукції, робіт і послуг, її складності, типу, характеру технологічного процесу і організації виробництва на промислових підприємствах можуть застосовуватися різні методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Слід відмітити, що на практиці можуть застосовуватись комбіновані методи, які дозволяють максимально використовувати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень. В підприємстві «ТМУВГ, яке характеризується дрібносерійним виробництвом, оптимальним є позамовний метод, реалізація якого передбачає ряд первинних документів та облікових реєстрів.

2. Управлінський облік собівартості продукції кожне підприємство організує відповідно до характеру виробничого процесу, а також особливостей продукції, що випускається і робіт, що виконуються. Базуючись на загальних правилах ведення бухгалтерського обліку, бухгалтерія підприємства забезпечує працівників інформацією, необхідною для контролю, аналізу та планування господарської діяльності, а також для прогнозування фінансових результатів. Дані управлінського обліку використовуються при складанні внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види і кількість продукції, про центри відповідальності і статті витрат.

3. Оптимізація управління собівартістю продукції передбачає пристосування бухгалтерських реєстрів для отримання проміжної інформації за показниками, необхідними для управлінського обліку прямих виробничих витрат одночасно, що може бути забезпечене в умовах їх інтеграції. Інтеграція бухгалтерського обліку стосується трьох проблем, які полягають у поєднанні управлінського і фінансового обліку; функцій управління; та в побудові обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності.

4. Аналіз прямих виробничих витрат проводиться з метою визначення обґрунтованості понесених витрат та оцінки впливу окремих факторів на їх величину. Результати аналізу дають змогу виявити резерви зниження прямих

виробничих витрат підприємства та причини перевитрат, а також визначити базу для планування витрат та мінімізації собівартості продукції. Аналіз прямих виробничих витрат підприємства ТМУВГ здійснено за такими напрямками :

- аналіз структури витрат;
- аналіз витрат на 1 грн. виготовленої і реалізованої продукції;
- аналіз собівартості окремих видів продукції.

Проведений аналіз прямих виробничих витрат дозволив зробити висновок, що досліджуване підприємства загалом ефективно використовує виробничі ресурси, які формують собівартість продукції. Проте, рекомендовано провести капітальний ремонт деякої техніки з метою зменшення витрат на поточний ремонт та амортизацію; списати ті транспортні засоби, які надають виробничі послуги у зв'язку з завеликими витратами паливо-мастильних матеріалів у порівнянні з іншою виробничим обладнанням; більш ефективно використовувати виробничу техніку з метою мінімізації витрат на її перевезення; оптимізацію праці виробничого персоналу для зменшення витрат на оплату праці працівників, які не задіяні під час простою виробничого устаткування.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Особливості організації управлінського обліку на досліджуваному підприємстві

Відповідно до Закону України «Про господарські товариства» [33], основними суб'єктами управління підприємством є: 1) засновник підприємства (наглядова рада), який виконує повноваження загальних зборів засновників; 2) виконавчий орган (функціональне керівництво), який здійснює керівництво поточною діяльністю підприємства. Згідно ст. 49 цього закону, до компетенції загальних зборів засновників належить визначення форм контролю за діяльністю виконавчого органу. Інтерес контролю засновника є базовим для управлінського контролю, що на практиці набуває форми внутрішнього контролю. Основним органом внутрішнього контролю ризиків економічних загроз для підприємства є Департамент економічної безпеки. Це означає, що головними користувачами інформації управлінського обліку на промисловому підприємстві є: виконавчий орган та Департамент економічної безпеки.

Сутність даних служб полягає у використанні професійних кадрів, знання і вміння яких дозволяють вирішувати завдання облікового процесу. Створення бухгалтерської служби відбувається на підставі рішень управління підприємства. Первинним елементом апарату бухгалтерської служби є посада бухгалтера-аналітика. В основі її формування покладено обсяг функцій, які виконує працівник в процесі підготовки інформації для прийняття управлінських рішень. Основними функціями бухгалтера-аналітика є: інформаційна, комунікаційна, контрольна, прогнозна та аналітико-синтетична. Функціональні обов'язки бухгалтера-аналітика на промисловому підприємстві чітко регламентовані інструкціями та внутрішніми положеннями. Визначальними факторами які

впливають на форму і структуру апарату бухгалтерської служби є: розмір підприємства, загальна чисельність працівників та інше.

Важливою групою елементів управління собівартістю продукції є забезпечення обліку. Сутність вказаного забезпечення полягає у створенні певної сукупності необхідних умов, що сприяють нормальній взаємодії елементів облікового процесу та бухгалтерської служби. Забезпечення обліку на підприємстві включає: а) організаційне – сукупність дій та заходів, щодо розробки, впровадження та експлуатації інформаційних потоків управлінського обліку; б) правове – сукупність нормативних документів, що регламентують створення та експлуатацію управлінського обліку; в) технічне – комплекс технічних засобів, які підтримують функціонування інформаційних потоків управлінського обліку; г) програмне – комплекс програм для управління технічними засобами та вирішення функціональних задач управлінського обліку; д) ергономічне – сукупність методів, інструкцій, стандартів, нормативних і довідкових документів щодо виконання вимог ергономіки в сфері бухгалтерії; е) інформаційне – сукупність інформації, що накопичується, обробляється, зберігається та використовується в інформаційній системі обліку.

Оптимальність взаємодії елементів вказаних підсистем управлінського обліку собівартості продукції на підприємстві потребує нового підходу. Основою вказаного підходу є нові принципи організації управлінського обліку, що доповнюють традиційні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Відповідно, новими принципами організації системи управлінського обліку собівартості продукції на підприємстві є:

- причинність – положення яке стверджує, що на явище «витрат», яке виникло в конкретному часі і просторі процесу створення споживчої цінності, може впливати тільки подія, яка передувала їй у часі – дії працівника;
- корисність – положення яке стверджує, що наслідок фактів витрат у процесі визначення собівартості продукції є придатним для задоволення суб'єктивних потреб споживачів продукції та управління витратами;

- концентрація – положення яке стверджує, що всі витрати процесу створення споживчої цінності зосереджуються відносно їх причин в конкретних точках концентрації витрат;
- відповідальність – положення яке стверджує, що всі працівники які здійснили певні витрати виконують обов'язок відповідати за їх раціональність та корисність;
- системність – положення яке стверджує, що споживча корисність, як функціональна ознака виробничих витрат існує під впливом факторів внутрішнього та зовнішнього середовищ витрат.

Наведені принципи є внутрішніми положеннями для організації елементів системи управлінського обліку собівартості продукції на підприємстві. Доповненням отриманої структури системи управлінського обліку є елементи вхідного та вихідного ресурсів. До елементів на вході в систему належить сукупність первинних даних про факти витрат в господарських операціях процесу створення споживчої цінності. До елементів на виході з системи належить інформаційне забезпечення, що необхідне внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

До процедур цієї системи належать: 1) документування – процедура оформлення фактів господарських операцій за допомогою первинних та зведених документів; 2) реєстрація – процедура фіксації задокументованих фактів витрат виробництва на рахунках бухгалтерського обліку; 3) калькуляція – процедура розрахунку виробничої собівартості продукції, собівартості реалізованої продукції, собівартості споживчої цінності продукції та собівартості обслуговування споживчої цінності продукції, що отримує своє відображення у формі управлінської звітності.

Наведений зміст організації системи управлінського обліку характеризує сукупність елементів і відносин між ними, яка поєднує їх у цілісну визначеність. Способом організації вказаного змісту, його вираження і порядок існування є форма – організаційно-управлінський підрозділ досліджуваного підприємства.

Практичною формою організації обліково-аналітичного забезпечення управління на підприємстві ТМУВГ є Департамент управлінського обліку. Створення даного департаменту визначалося протоколом загальних зборів засновників підприємства. Порядок функціонування вказаного департаменту регламентовано Положенням «Про Департамент управлінського обліку». Керівництво цим підрозділом здійснює директор департаменту, що підпорядковується генеральному директору та засновникам підприємства. Структурною одиницею департаменту є відділ. Департамент управлінського обліку ТМУВГ за власною структурою включає два відділи: 1) відділ обліку витрат виробництва; 2) відділ обліку витрат діяльності. Причиною створення цих відділів є комплексне інформаційне забезпечення потреб внутрішніх користувачів про собівартість продукції. Структура Департаменту управлінського обліку ТМУВГ наведена на рис. 3.1.

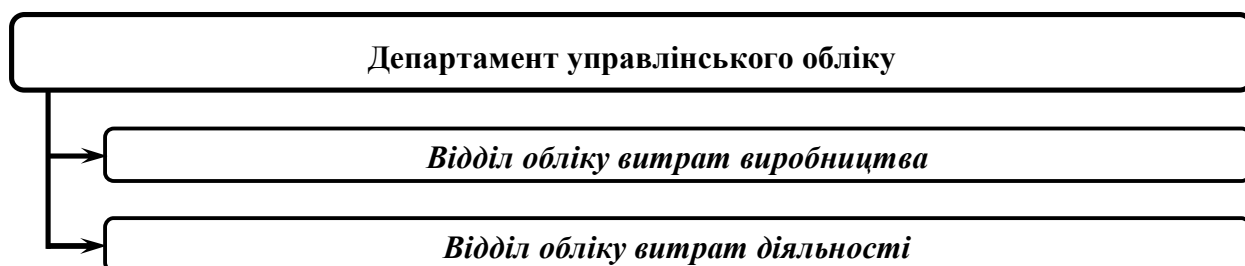


Рис. 3.1. Структура Департаменту управлінського обліку ТМУВГ

Основними функціями Департаменту управлінського обліку витрат на ТМУВГ є:

- інформаційна – забезпечення управління промисловим підприємством сукупністю відомостей, що необхідні для прийняття оптимальних та ефективних управлінських рішень;
- комунікаційна – підготовка інформації з метою створення внутрішніх комунікаційних зв'язків в організаційно-управлінській структурі підприємства;
- контрольна – перевірка відповідності стану результатів діяльності підприємства до встановлених норм та вимог загалом;

– прогнозна – передбачення майбутнього стану певних об'єктів промислового підприємства на основі аналізу його минулого і сучасного.

Додатковою функцією Департаменту управлінського обліку ТМУВГ є аналітико-синтетична. Сутність даної функції полягає в аналітико-синтетичній обробці інформації про факти витрат з первинних документів. Головною метою даної обробки є встановлення нових фактів зв'язку витрат з їх причиною – працівник. Дослідження фактів зв'язку витрат функція здійснює за допомогою аналізу і синтезу. Аналіз виконує розчленування фактів витрат на складові частини та виявлення їх причин. Синтез встановлює взаємозв'язки та властивості вказаних частин фактів витрат в цілісності об'єкта управлінського обліку витрат. Поєднання аналізу і синтезу в одну функцію дозволяє багатовекторно характеризувати факти витрат промислового підприємства. Результат операцій аналізу і синтезу знаходить своє відображення у вторинному документі. Метою створення вторинного документа є підготовка аналітичної інформації про факти відхилень від планових показників діяльності.

Першим етапом організації Департаменту управлінського обліку на ТМУВГ була організація відділу обліку витрат виробництва. Метою створення даного відділу є інформаційне забезпечення внутрішніх користувачів про аналітико-синтетичну структуру собівартості продукції. Створення вказаного відділу обґрунтовано протоколом загальних зборів засновників ТМУВГ.

Даний відділ функціонує на засадах Положення «Про відділ обліку витрат виробництва». Керівництво вказаним підрозділом здійснює керівник відділу, що призначається генеральним директором підприємства. Керівник відділу підпорядковується директору. Основним документом, який визначає права та обов'язки керівника відділу є посадова інструкція. У підпорядкуванні керівника відділу знаходяться працівники на посадах бухгалтерів-аналітиків. Працівники даного відділу у своїй роботі керуються посадовими інструкціями та іншими внутрішніми положеннями.

Методика роботи відділу обліку витрат виробництва в визначена Розділом 4 «Аналітичний облік витрат» та Розділом 5 «Калькулювання продукції»

Положенням «Про управлінський облік». Дані положення забезпечують бухгалтерську службу відділу методикою обліку витрат та розрахунку собівартості продукції. Поєднання вказаної методики з бухгалтерською службою здійснюється на основі забезпечення відділу. Дане забезпечення характеризує сукупність певних засобів, які є необхідними для функціонування відділу, а саме: офісне приміщення, меблі, оргтехніка, інформаційна система обліку, внутрішні нормативні документи та інше.

Другим етапом організації Департаменту управлінського обліку на ТМУВГ була організація відділу обліку витрат діяльності. Метою створення цього відділу є інформаційне забезпечення внутрішніх користувачів про аналітико-синтетичну структуру фактів інших витрат, не пов'язаних із виробництвом. Керівництво даним підрозділом здійснює керівник відділу, що призначається директором ТМУВГ. Головним документом, що визначає права та обов'язки керівника відділу є посадова інструкція. У підпорядкуванні керівника відділу знаходяться працівники – бухгалтери-аналітики. Вказані працівники відділу у своїй роботі керуються посадовими інструкціями та іншими внутрішніми положеннями.

Практичним результатом організації Департаменту управлінського обліку на ТМУВГ є база даних про витрати. Метою створення бази даних є формування сукупності аналітико-синтетичних відомостей про витрати для внутрішніх користувачів, а саме: внутрішній контроль – аналітична інформація для моніторингу ризиків економічної загрози підприємства; виконавчий орган – синтетична інформація для прийняття управлінських рішень в динаміці витрат процесу створення споживчої цінності. Вказана база даних передбачає створення системи електронного ресурсу, що накопичує інформацію про факти витрат промислового підприємства в хронологічному та систематичному порядку. Підставою для формування вказаного ресурсу є сукупність управлінських звітів про витрати та зведених документів. Дані документи зберігаються в архіві матеріалів Департаменту управлінського обліку. Графічний вираз структури бази даних Департаменту управлінського обліку наведено на рис. 3.2.

Отже, організація управлінського обліку на підприємстві є процесом переходу змісту методики в форму її практичної діяльності. Такою формою в організаційно-управлінській структурі ТМУВГ є Департамент управлінського обліку.

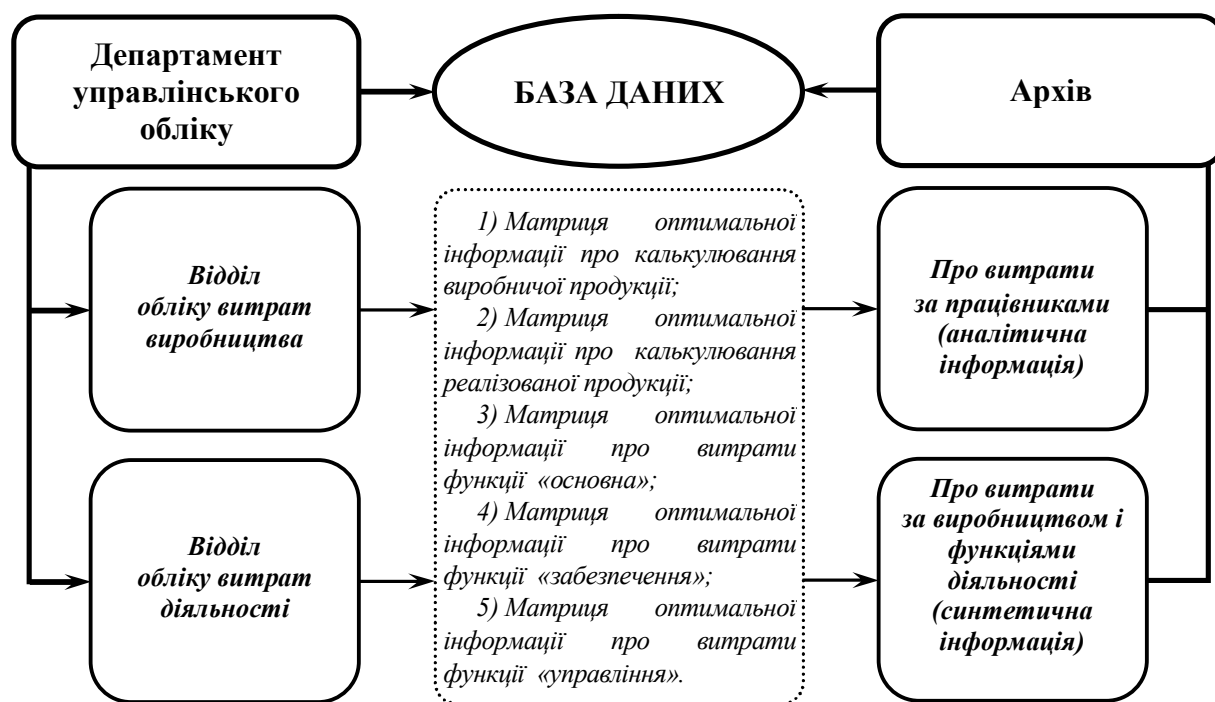


Рис. 3.2. Структура бази даних Департаменту управлінського обліку ТМУВГ

Метою створення даного департаменту є інформаційне забезпечення про аналітико-синтетичну структуру витрат, а саме: внутрішній контроль – аналітична інформація про витрати окремих працівників в процесі створення споживчої цінності; виконавчий орган – синтетична інформація про показники виробничої собівартості продукції, собівартості реалізованої продукції, собівартості споживчої цінності продукції, собівартості обслуговування споживчої цінності продукції та витрати за центрами відповідальності.

Структурними елементами Департаменту управлінського ТМУВГ обліку є: 1) відділ обліку витрат виробництва; 2) відділ обліку витрат діяльності. Вказана структура обґрунтована новими принципами організації елементів системи

управлінського обліку, а саме: причинність, корисність, концентрація, відповідальність та системність. Інформаційне забезпечення вказаних відділів накопичується в спеціальній базі даних про витрати.

Практична цінність даного ресурсу для внутрішніх користувачів полягає в наступному: 1) внутрішній контроль забезпечений необхідним змістом та обсягом інформації про персоніфіковані витрати для моніторингу ризиків економічної загрози підприємства; 2) виконавчий орган забезпечений необхідним змістом та обсягом інформації про користь витрат для прийняття ефективних управлінських рішень.

3.2. Організація управлінського обліку за центрами витрат та центрами відповідальності

Основним завданням налагодження ефективного управлінського обліку собівартості продукції на підприємстві є виділення структурної одиниці, з тим щоб виділити центри витрат та центри відповідальності. Така побудова повинна відбуватися у чіткій відповідності до організаційної структури та до наявності самих підрозділів. Виділення центрів витрат та центрів відповідальності дасть змогу ТМУВГ згрупувати витрати за кожним підрозділом для групування витрат за їх призначенням, за видом продукції, за напрямком, за центрами відповідальності, за центрами витрат, що дозволить в подальшому чітко визначити вартість продукції. Це в свою чергу дозволить:

- виділити вузькоспеціалізовані підрозділи з простою побудовою облікового процесу;
- встановити належність витрат до конкретного центру витрат, центру відповідальності;
- уникнути подвоєння даних і громіздкості економічних робіт;
- отримати інформацію у вигляді, придатному для здійснення калькулювання кінцевого продукту;
- встановити відповідальних осіб;

- отримати повну інформацію для здійснення завдань контролю, аналізу, управління.

Як зазначає В.Б. Івашкевич, групування за місцями виникнення дозволяє розглядати витрати виробничих центрів по відношенню до об'єктів калькуляції як прямі, а непрямі зводяться до мінімуму [34, с. 59]. Для виробничих підприємств це є особливо важливо, адже не можна вважати витрати окремих підрозділів прямими по відношенню до кінцевого продукту. Лише розглядаючи діяльність кожного підрозділу окремо можна визначити прямі витрати у кожному з них (табл. 3.1).

Як свідчить дослідження існують суттєві розбіжності у визначенні самих понять «центр витрат» та «центр відповідальності». Так професор Голов С.Ф. [16, с. 156] ототожнює їх, а інші [8, с. 374] обмежують лише належністю витрат до структурного підрозділу. Але це не завжди правильно. Адже у структурному підрозділі може бути декілька центрів витрат.

Необхідно зазначити, що виділення центрів відповідальності викликано розподілом повноважень між працівниками підприємства, надання керівникам підрозділу прав самостійно приймати рішення та закріплення відповідальності за наслідки таких рішень. Варто погодитись з думкою професора Нападовської Л.В., що центром відповідальності є існуючі структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником [59, с. 234].

Таблиця 3.1

Визначення понять «центр витрат», «центр відповідальності»

№ з/п	Автор	Трактування
1.	Голов С.Ф. [17, с. 407]	Центр витрат - це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестиції в активи центру
2.	Палій В.Ф. [63, с. 103]	Це такі структурні підрозділи підприємства, які виділяються з метою здійснення науково – обґрунтованого калькулювання собівартості продукції, а тому можуть бути виділеними у якості об'єктів обліку та контролю за витратами
3.	Безруких П.С. [4, с. 141]	Місце виникнення витрат – це сфера відповідальності, яка пов'язана з визначеними видами витрат при виготовленні продукції або обслуговування виробництва і його управління. Тому до них слід віднести окремі

		види виробництв (основне, допоміжне, обслуговуюче) і такі структурні підрозділи, як цехи, самостійні дільниці, майстерні
4.	Баланюк І.Ф.. [3, с. 411]	Це структурно – виробничі дільниці підприємств, де відбувається понесення витрат з метою виготовлення продукції або з метою обслуговуючих процесів
5.	Нападовська Л.В. [59, с. 234]	Центр відповідальності – це фактично існуючі структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником: відділи, цехи, служби, склади, які характеризуються наявністю випуску продукції, затрат і доходів. При здійсненні визначення переліку центрів затрат необхідно враховувати не лише організаційно – виробничу структуру підприємства та структуру витрат, але і можливість здійснення контролю за понесеними витратами у контексті як цілого підприємства, так і їх підрозділів

У розпорядження окремих структурних підрозділів виділяються засоби виробництва, вони мають право використовувати ці засоби для отримання продукції. При цьому контроль за витрачанням здійснюють не лише в оперативному порядку, а й узагальнюють дані про формування собівартості продукції в регістрах обліку.

Вибір центрів витрат, як показує досвід США, Німеччини та інших країн, визначається бажанням управлінців мати додаткові точки контролю витрат у структурному підрозділі підприємства, мати можливість калькулювати собівартість продукції.

Дійсно, центри витрат пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності з управлінням собівартістю, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. При цьому, в одному центрі витрат може бути одна відповідальна особа (начальник цеху), або кілька, якщо окремі особи цеху призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за основні засоби, проведення ремонтів, наладку устаткування, головний енергетик – за використання усіх видів енергії, майстри – за використання матеріалів тощо).

Разом з тим, бувають випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступає кілька центрів витрат. Наприклад, начальник цеху відповідає за формування собівартості по всіх

дільницях, які входять у склад цеху. Сфери відповідальності – це групування витрат на виробництво по окремих підрозділах і відповідальних особах, які контролюють собівартість продукції. Сфери відповідальності поділяють за їх відношенням до процесу виробництва на основні і функціональні. Необхідно розрізняти такі центри відповідальності:

- центри витрат – це організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх частини, керівники яких несуть відповідальність лише за витрати (робочі місця, бригади, ділянки, цехи обслуговуючого та допоміжного виробництва, відділи, служби тощо). Залежно від характеру здійснюваних функцій пропонуємо виділяти виробничі, допоміжні та номінальні центри витрат. Виробничі центри витрат виділяються в цехах основного виробництва. Допоміжні центри витрат виділяються в цехах та на ділянках, які займаються матеріально-технічним забезпеченням та обслуговуванням основного виробництва. Номінальні центри витрат виділяються в функціональних (адміністративних) відділах і службах підприємства;

- центри доходів – це організаційно-структурні підрозділи підприємства або їх частини, керівники яких несуть відповідальність за доходи (відділи збуту, секції продажу, регіональні представництва тощо);

- центри прибутку – це структурні підрозділи підприємства, керівники яких несуть відповідальність за витрати і доходи та мають можливість оцінити фінансовий результат їх діяльності (магазини, відділення, філії тощо);

- центри інвестицій – це підприємство в цілому, керівник якого контролює витрати, доходи, фінансові результати та інвестиції у власні активи.

Основою управлінського обліку за центрами відповідальності є закріплення витрат, прибутків і доходів за керівниками різних рівнів і систематичний контроль за виконанням ними затверджених планів. Якщо розглядати центри інвестицій, як сукупність центрів витрат і центрів доходу та прибутку [17, с. 552], то управління ними стає основою формування та управління інвестиційними ресурсами в середині підприємства. Це обумовлено тим, що при розподілі повноважень, на усіх рівнях управління, ефективність

діяльність центрів витрат, що виражена в економії витрат і підвищенні екстенсивності та інтенсивності виробництва, на пряму залежить від обсягів вкладених інвестиційних ресурсів, направлених на оновлення, реконструкцію чи модернізацію основних фондів, інноваційний розвиток.

Діяльність центрів доходів та прибутку, у контексті впливу на інвестиційні ресурси, повинна забезпечувати безпосередньо процес їх формування на реалізацію. Тобто в окремих управлінських ланках, підприємство повинне проводити процес пошуку джерел збільшення доходу та прибутку, шляхом оптимізації структури асортименту продукції, збільшення рівня рентабельності, збільшення попиту на неї та ін. Проаналізувавши вплив центрів витрат, доходів та прибутку на центри інвестицій, можна прийти до висновку, що їхній вплив має різний характер, який можна виразити у наступному:

- центри витрат забезпечують виконання умов інвестування, через дотримання інвестиційних розрахунків ефективності проектів та програм, що виражено у забезпеченні виконання запланованих обсягів виробництва продукції, її собівартості і умов беззбитковості; центри витрат мають обмежений вплив на процес формування інвестиційних ресурсів та на джерела їх утворення, за виключенням амортизаційних відрахувань активної частини основних фондів, обсяг яких залежить від інтенсивності виробництва;

- центри доходу та прибутку забезпечують формування фактичних розмірів чистого прибутку підприємства, що є основою дивідендної політики підприємства; визначає вартість цінних паперів підприємства; можливих розмірів залученого позикового капіталу, його вартості; забезпечує повернення вкладеного капіталу через суми чистих грошових потоків від проекту, що залежать від обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та ціни на неї.

Тому необхідно розмежувати вплив центру інвестицій на центри витрат, доходів і прибутку через формування двох підсистем центру інвестицій, а саме центр формування інвестиційних ресурсів та центр виконання

інвестиційного планування, метою діяльності яких може бути виконання наступних завдань:

- центр формування інвестиційних ресурсів забезпечує контроль за дотриманням планових рівнів прибутковості підприємства, оптимізацію капіталу підприємства за умови його автономії від зовнішніх джерел фінансування; формування засад розвитку підприємства та основі акумулювання усіх видів інвестиційних ресурсів та підвищення рівня його інвестиційної привабливості.

- центр виконання інвестиційного планування забезпечує контроль за виконанням виробничої програми підприємства, оптимізацію обсягу та структури витрат на виробництво продукції (товарів, робіт, послуг), забезпечує ефективний процес організації праці на підприємстві та збільшення мотивації праці працівників підприємства.

Зважаючи на характер, і на масштаби відповідальності в табл. 3.2 наведено характеристику рекомендованих центрів відповідальності для ТМУВГ та відповідальних осіб кожного центру.

Таблиця 3.2

Характеристика діяльності рекомендованих центрів відповідальності на ТМУВГ

Керівник центру відповідальності	Тип центру		Сфера контролю	
	основний	у розрізі центрів інвестицій	основний	у розрізі центрів інвестицій
Основні центри відповідальності				
Генеральний директор	Інвестиції, доходи прибуток, витрати	Центр формування інвестиційних ресурсів	Дохідність та рентабельність діяльності; сукупний капітал підприємства	Обсяг власних і залучених інвестиційних ресурсів, інвестиційний імідж та привабливість підприємства
Комерційний директор	Доходи прибуток, витрати		Ціна продукції; обсяг продажу; витрати на збут	Ціна продукції; обсяг продажу; витрати на збут
Фінансовий директор	Інвестиції, прибуток, витрати		Ціна продукції; обсяг продажу; фінансові доходи та витрати	Обсяг чистого прибутку, мінімізація вартості позикового та залученого капіталу, ліквідність активів підприємства

Фінансовий директор	Доходи, витрати	Центр формування інвестиційних ресурсів	Систематизація та автоматизація бухгалтерського обліку	Оптимізація платіжної дисципліни на підприємстві, нарахування амортизаційних відрахувань, управління адміністративними витратами
Директор з виробництва	Витрати	Центр виконання інвестиційного планування	Обсяг виробництва, сукупні витрати виробництва	Виконання плану виробництва продукції, оптимізація структури постачальників, мінімізація виробничої собівартості
Головний технолог	Витрати		Обсяг виробництва, витрати виробництва	Мінімізація технологічної собівартості, організація виробництва
Майстри (начальники) цехів, відділів та дільниць	Витрати		Обсяг виробництва, витрати цехів	Якість продукції, виробничі простоя, мінімізація технологічних витрат, фонд робочого часу
Допоміжні центри відповідальності				
Заст. директора по загальним питанням (в тому числі керівники складу, транспортно, ремонтного, енергетичного та інших відділів)	Витрати	Центр виконання інвестиційного планування	Витрати допоміжних центрів відповідальності	Обертання залишків продукції на складі, поточний ремонт, мінімізація загальнопромислових витрат, енергозбереження

Різний характер і масштаби центрів відповідальності визначають різні підходи до їх оцінки [1, с. 357]. Робота центрів відповідальності на підприємстві повинна оцінюватися, як якісними, так і кількісними показниками. При визначенні показників, які характеризуватимуть діяльність керівників центрів відповідальності, головним є дотримання наступних критеріїв роботи відповідних центрів відповідальності підприємства на ринку: взаємозв'язок з цілями компанії; відображення ключової діяльності керівництва; відображення результатів діяльності працівників; можливість використання для оцінки й заохочення працівників підприємства; об'єктивність і відносна простота розрахунків; послідовність і регулярність використання.

При цьому для оцінки діяльності центрів відповідальності підприємства недостатньо лише показників, які будуть міститися в планах. Плани будуть

відображати тільки фінансові показники, виконання яких є об'єктом бухгалтерії і відповідної ланки управління. Тому потрібно ввести показники, виражені не в грошовій формі (не фінансові показники), а саме забезпечення якості продукції, що виробляється підприємством; виконання кількості замовлень та інше. Відповідно, досягання поставлених показників покладено не тільки на керівників центрів відповідальності, а й на працівників відповідних відділів та цехів.

В табл. 3.3 приведено орієнтовний склад показників оцінювання діяльності центрів відповідальності досліджуваного підприємства. На більшості вітчизняних підприємствах відсутня система управлінського обліку та відповідний відділ, який би відповідав за облік та контроль рівня прибутку і витрат у виробничо-господарській діяльності підприємства в цілому, і його окремих структурних підрозділів. Контроль та облік витрат покладено на такі функціональні підрозділи, як бухгалтерія, планово-економічний відділ та фінансовий відділ, які здійснюють традиційну функцію – ведення фінансового обліку та складання зовнішньої звітності [37, с. 153].

Таблиця 3.3

**Показники оцінки діяльності рекомендованих центрів
відповідальності на ТМУВГ**

Центр відповідальності	Якісні показники	Кількісні показники	
		Фінансові	Не фінансові
Генеральний директор	Задоволення потреб споживачів, лідерство продукції та фірми, приріст власного капіталу, підвищення інвестиційної привабливості, конкурентоспроможності	Зростання ринкової стійкості, прибутковість інвестицій, зростання чистого прибутку, зростання чистих грошових надходжень, підвищення рентабельності та ділової активності підприємства	Кількість нових соціальних програм, зниження відсотка шкідливих відходів, кількість нових торгових марок, розширення партерів у бізнесі; кількість отриманих брендів, нагород, подяк
Фінансовий директор	Відсутність заборгованості з виплати заробітної плати, прострочених платежів по зобов'язанням підприємства; кількість розроблених інвестиційних та інноваційних проектів і програм	Співвідношення власного та позичкового капіталу, рівень ліквідності та платоспроможності, забезпечення кредитоспроможності підприємства, обсяг продажу, кількість нових замовлень	Зростання доходу порівняно з попереднім періодом; оптимізація структури капіталу; впровадження заходів щодо підвищення мотивації праці

Комерційний директор	Зростання довіри до продукції з боку споживачів, розширення ринків збуту та формування ефективної дилерської мережі	Обсяг реалізованої продукції та його приріст у натуральному та вартісному вимірі; рівень цін на ринку та рентабельності діяльності; динаміка витрат на збут; динаміка залишків продукції на складі	Частка ринку підприємства, позиція на ринку, рівень попиту на продукцію, ритмічність проведення рекламних заходів щодо просування продукції
Головний бухгалтер	Своєчасність подання зовнішньої звітності та сплати податків і обов'язкових платежів	Обсяг отриманої пені та стягнень з підприємств за несвоєчасність розрахунків, чи порушенню договірних умов	Обсяг отриманої пені та стягнень з підприємств за несвоєчасність розрахунків, чи порушенню договірних умов
Заст. директора по загальним питанням (у тому числі керівники складу, транспортного, ремонтного, енергетичного та інших відділів)	Забезпечення своєчасного і якісного ремонту основних фондів підприємства, відповідного рівня охорони праці на підприємстві; зберігання та облік запасів на складі; ефективність системи логістики	Показники використання ОФ, використання норм охорони праці, технічний рівень транспортних засобів, заходи по зберіганню запасів, економія витрат за рахунок енергозбереження	Зниження поломок та простоїв виробничого і невиробничого обладнання, транспортних засобів, рівень травматизму на підприємстві, кількість списаних запасів, формування політики енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії
Директор з виробництва Головний технолог	Зростання рівня автоматизації виробництва, поліпшення оперативного контролю, якості продукції та її конкурентних переваг	Зниження технологічних витрат на виробництво порівняно з попереднім періодом, відхилення від норм витрат; кількість та тривалість виробничих простоїв	Покращення споживчих властивостей продукції, кількість лабораторних досліджень та експериментальних зразків; стандарт якості на продукцію

Тому виникає необхідність створення окремих функціональних підрозділ управлінського обліку собівартості продукції, головною метою яких були б організація обліку, контроль та оцінки виробничих витрат і прибутків у середині підприємства.

Формування відповідного відділу, на який буде покладено виконання функцій управлінського обліку собівартості продукції, повинно починатися з розробки окремих принципів та методів діяльності, виконання яких буде покладено на працівників даного відділу управлінського обліку. Виходячи з організаційної структури підприємства та обсягів виробництва продукції, можна прийти до висновку, що функції обліку, контролю та оцінки прибутків і витрат на підприємстві можуть бути покладені як на одного працівника, так і на команду працівників. Функціональні обов'язки ведення

управлінського обліку на підприємстві (з кількістю до 50 працівників) можуть бути покладені на одного контролера з управлінського обліку.

У процесі планування діяльності підприємства контролер повинен надавати інформацію керівникам підприємства, яка використовується для прийняття управлінських рішень з питань про те, які товари продавати, в якому обсязі, на яких ринках і за якими цінами. Для складання планів доходів і витрат контролер надає короткотермінові плани. Він відповідає за результати минулого періоду, встановлює процедуру складання звітів і графіку роботи, координує розробку короткотермінових планів усіма підрозділами підприємства та стежить за тим, щоб ці плани були тісно взаємопов'язані. Потім контролер зводить плани у загальний фінансовий кошторис, який дає на затвердження вищому керівництву.

Плани і звіти про їх виконання, які складаються контролером, відіграють важливу роль у стимулюванні діяльності працівників підприємства. Плани повинні містити показники, які спонукатимуть керівників підрозділів будувати роботу так, щоб підприємство в цілому змогло досягти поставлених цілей. Контролер повинен надавати допомогу у визначенні потенційних управлінських проблем, які вимагають детального розгляду.

Звіт центрів відповідальності, як доводить П.Й. Атамас, повинен містити показники, що контролюються керівником та працівниками відповідного центру відповідальності [1, с. 352]. Щоб забезпечити цей принцип складання звіту, необхідно визначити, хто і де відповідає за окремі статті витрат та прибутку. Цей розподіл повинен проводитися відповідно контролером та керівником даного центру за допомогою наступних рекомендацій:

- якщо певна особа має право замовляти й використовувати сировину, матеріали або послуги сторонніх підприємств, то вона повинна відповідати за величину цих витрат;

- якщо певна особа своїми діями може значною мірою вплинути на суму витрат, то вона може відповідати за ці витрати;

- навіть, якщо певна особа своїми діями не може значною мірою вплинути на суму витрат, на неї може бути покладена відповідальність за ті елементи витрат, на які вона впливає через осіб, котрі безпосередньо відповідають за ці елементи.

Звіт центрів відповідальності повинен складатися щомісячно і повинен містити порівняння фактичних і планових показників діяльності центрів відповідальності. Відповідно, контролер з управлінського обліку аналізує, виявляє і вивчає відхилення фактичного обсягу витрат до запланованого. Після цього контролер з управлінського обліку повинен надати необхідні консультації та рекомендації керівникам центрів відповідальності і навести необхідні корективи їх роботи.

Відповідно до організаційної структури управління та визначених центрів відповідальності, на підприємстві потрібно встановити наступну послідовність складання звітів про виконання:

- звіти другого рівня;
- звіти першого рівня;
- загальний звіт про витрати, прибуток та інвестиції по підприємству.

Звіти керівників цехів підприємстві, про виконання короткотермінових планів, які надаються контролером з управлінського обліку, безпосередньо керівнику центру відповідальності. В свою чергу, майстер цеху повинен довести їх до працівників відповідного цеху. Даний звіт повинен містити показники плану відповідного центру відповідальності та фактично отримані витрати за звітний період. Звіт майстра цеху (а також і інших дільниць та відділень) повинен містити наступну інформацію: кількість використаної сировини та матеріалів; палива та енергії; пряма заробітна плата з нарахуваннями; непряма заробітна плата з нарахуваннями; послуги сторонніх підприємств; відсоток браку та інші контрольовані витрати.

Після складання відповідного звіту майстрів цехів, контролер з управлінського обліку аналізує його, вивчає відхилення від плану, визначає причини відхилень і вносить відповідні корективи в діяльність відповідного

цеху. При цьому на момент отримання звіту вищим керівництвом, причинам, що призвели до відхилень, уже мають бути надані пояснення, чому ці причини не були або не можуть бути розв'язані.

Звітом першого рівня є складання звіту головним технологом про виконання короткострокових планів на виробництво продукції підприємства. Відповідно до наданого плану, головний технолог веде контроль за діяльністю усіх цехів, відділів та дільниць підприємства. Звіт головного технолога базується на звітах другого рівня, що дає можливість оцінити ефективність та результативність виробництва на підприємстві. Звіт першого рівня містить порівняння фактичних результатів діяльності з запланованими. Відповідно до звіту головного технолога контролер з управлінського обліку дає оцінку виробничій діяльності підприємства за відповідний період (місяць, квартал, рік).

Порівнює фактичні витрати на виробництво запланованого обсягу виробництва з запланованими витратами. Визначає причини відхилень, не визначає вплив відхилень на зміну запланованого прибутку від реалізації товарів (робіт, послуг).

Звітом першого рівня є складання звіту заступником директора (що відповідає за функціонування обслуговування виробництва) про виконання короткотермінових планів на ремонт, експлуатацію та використання основний фондів підприємства та оборотних засобів. Згідно з наданим планом, заступник директора веде контроль за діяльністю допоміжних центрів відповідальності підприємства, а саме майстерень транспортного відділу, складу.

Звіти першого рівня після дослідження, обробки та надання відповідних коректив у діяльності контролером управлінського обліку входять до загального звіту про прибуток і витрати по підприємству та на основі нього керівник підприємства може визначити розмір отриманих власних інвестиційних ресурсів, включити (у разі необхідності) додаткові

позикові та залучені інвестиційні ресурси, і на основі цього розробити детальні плани та програми розвитку підприємства.

Формування такої звітності дає змогу краще оцінити та порівняти діяльність усіх підрозділів підприємства та більш точно формувати програми по зниженню собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства, підвищення рівня його прибутковості, фінансової стійкості та є фундаментом для формування і реалізації засад для подальшого його розвитку.

3.3. Автоматизація обліку прямих виробничих витрат

Формування управлінського обліку як основи інформаційної підтримки управлінських рішень зумовило виникненню нової економічної категорії на початку 70-х років – менеджменту інформаційних систем. У сучасних умовах менеджмент інформаційних систем розглядається як процес досягнення мети управління через своєчасне забезпечення необхідною інформацією. Тому повноцінне удосконалення організації і методики управлінського обліку собівартості продукції вимагає удосконалення системи автоматизації формування облікових потоків.

Створення комп'ютерної технології формування та обробки інформаційних потоків є одним із основних напрямів розв'язання проблем, які виникають з впровадженням управлінського обліку:

- формування великого масиву облікової та іншої інформації,
- оперативність одержання облікової інформації,
- відповідність критеріям корисності облікової інформації,
- націленість облікової інформації на користувача,
- забезпечення комунікацій різних рівнів управління,
- застосування інструментів контролінгу різного ступеня складності для обґрунтування альтернатив,
- ранжування альтернатив в умовах багатоваріантності управлінських рішень,
- оперативний контроль за реалізацією управлінського рішення,

- економічне обґрунтування необхідності впровадження коригувальних дій щодо впроваджуваного управлінського рішення.

Питання формування управлінської автоматизованої інформаційної системи розглядається як невід'ємна складова проблеми удосконалення системи обліку собівартості продукції на підприємствах. Необхідність автоматизації обліку посилюється також дією внутрішніх факторів діяльності підприємств: структурою підприємства, політикою управління, широтою асортименту готової продукції, іншими. Концепція автоматизації управління передбачає націленість інформаційної системи на основні три типи завдань: структуровані (формалізовані), неструктуровані (неформалізовані) та напівструктуровані. При розв'язанні структурованого завдання управління, як правило, достатнім є розробка точного алгоритму послідовних операцій.

Структуровані управлінські рішення притаманні у більшості випадків операційному рівню управління.

У змісті неструктурованих завдань важко виділити чітку математичну взаємозалежність елементів внаслідок впливу великої кількості факторів, що є визначальними для обґрунтування рішення. Напівструктуровані завдання передбачають поєднання елементів математичної алгоритмізації із людським фактором. Виникнення проблем, що потребують прийняття неструктурованих та напівструктурованих рішень характерні для операційного рівня управління, але їх розв'язання здійснюється на тактичному чи стратегічному рівнях управління.

Межі між структурованими та неструктурованими управлінськими рішеннями постійно змінюються. Удосконалення інформаційних технологій підвищує роль обґрунтування управлінських рішень на основі визначених методик та алгоритмів.

Перехід до міжнародних стандартів обліку та аудиту, розвиток ринкових умов в Україні, впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах зумовили зниження попиту підприємств-споживачів на автоматизовані облікові системи, які дозволяють вирішувати завдання тільки

операційного рівня. Як правило, поширені на ринку інформаційних технологій програмні продукти, крім місії обліку вже орієнтовані на проведення аналізу, графічне зображення, надання інформації на запит, формування ключових показників-індикаторів. Проте не всі програмні продукти забезпечують інформаційну підтримку управління в умовах наявності альтернатив.

«1С: Бухгалтерія для України 8» містить відповідні умови для впровадження обліку собівартості продукції в умовах наявності альтернатив, оскільки дає змогу поєднати фінансовий та управлінський облік на основі єдиної інформаційної бази. Програму «1С: Бухгалтерія для України» використовує ТМУВГ для автоматизації управлінського обліку. Приклад функціональних можливостей «1С: Бухгалтерія для України» в умовах автоматизації обліку на ТМУВГ подано на рис. 3.3.

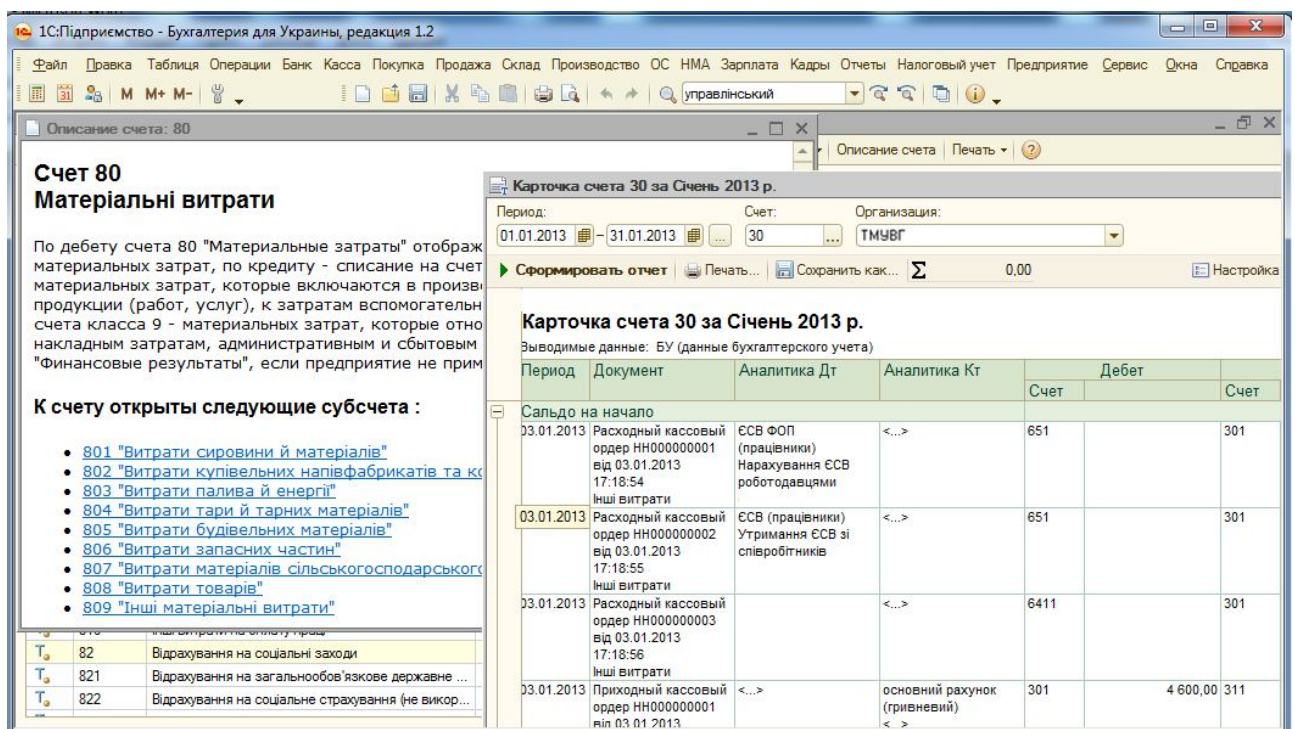


Рис. 3.3. Використання «1С: Бухгалтерія для України 8» для автоматизації обліку на ТМУВГ

Доцільно сформулювати низку вимог до пакетів прикладних програм, що можуть застосовуватися в межах системи управлінського обліку собівартості продукції: швидкість дії, тобто достатньо малий час реакції системи (частки секунди) при введенні, обробці та пошуку інформації;

можливість одночасного використання декількох планів рахунків; можливість функціонування системи «від первинного документа», тобто відсутність жорсткої прив'язки до плану рахунків, що характерно для класичних бухгалтерських програм. Відсутність прив'язки до рахунків бухгалтерського обліку та можливість обліку від первинного документа притаманна програмі «1С: Бухгалтерія для України» (рис. 3.4).

Первинний документ у таких програмах має суто описову форму. Облікові реєстри на базі первинних документів не будують доти, доки документ не буде проведений за рахунками бухгалтерського обліку.

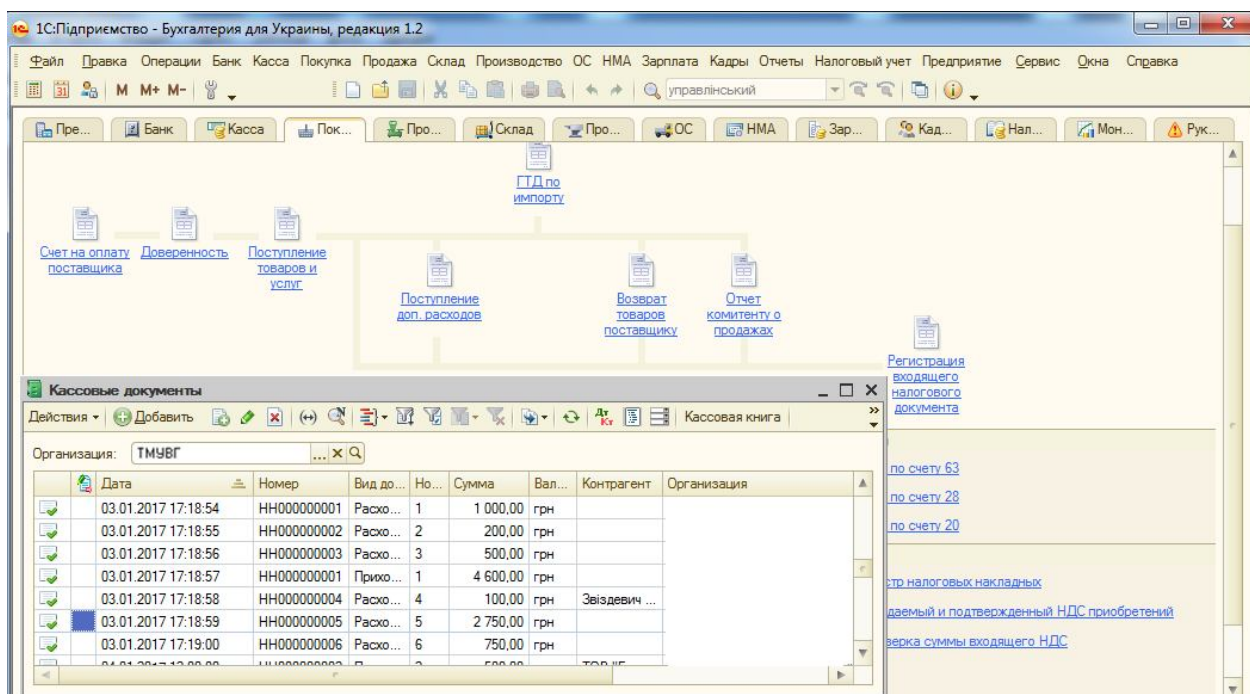


Рис. 3.4. Приклад документальної підпорядкованості в програмі «1С : Бухгалтерія для України 8»

Натомість великого значення для управлінського обліку собівартості продукції набувають угоди, рахунки, замовлення, за якими традиційно проведення не складаються; інтеграція з модулями, які використовуються в системі передавання даних; наявність у системі окремих автоматизованих робочих місць. Для середніх підприємств актуальним є використання готових програмних продуктів, що включають відповідні умови для організації обліку неповної собівартості, контролю відхилень витрат та використання облікових

потоків для прийняття рішення. Інформаційний контур калькулювання собівартості та визначення маржинального доходу повинен: відповідати змісту загальної моделі облікової інформаційної системи підприємства, забезпечувати відповідну якість інформаційних потоків комунікаційного рівня «виробництво – бухгалтерія – менеджери різних рівнів», ґрунтуватися на концепції центрів витрат, відповідати методологічним засадам системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень, не суперечити вимогам до формування системи внутрішньої звітності, інформаційно підтримувати систему управління витратами підприємства.

Відповідно до концепції центрів відповідальності автоматизоване робоче місце завідувача виробництвом забезпечує своєчасну передачу достовірної інформації про витрати для бухгалтерської обробки. Програмний продукт «1С: Бухгалтерія для України 8», який використовується на ТМУВГ забезпечений модулем традиційного бухгалтерського обліку, що містить контур управлінського обліку собівартості продукції (рис. 3.5).

Счет	Оборот	Дт	20	65	66	91
231	12 767,52		5 028,00	462,48	1 200,00	6 077,04
цех №2	12 767,52		5 028,00	462,48	1 200,00	6 077,04
<...>	12 767,52		5 028,00	462,48	1 200,00	6 077,04
Опод. ПДВ		1 975,00				1 975,00
Амортизация						
ОЗ						
загальнови- ро- бничого призначення						
Опод. ПДВ		1 975,00				1 975,00
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)		1 002,04				1 002,04
Опод. ПДВ		1 002,04				1 002,04

Рис. 3.5. Облік виробничих витрат та їх розподілу на прямі і непрямі в «1С: Бухгалтерія для України 8»

В основі застосування системи калькулювання собівартості лежить, в першу чергу, принцип групування витрат на змінні та постійні. Тому наступний крок алгоритму – розподіл витрат на змінні та постійні на основі диференційованого підходу.

Якщо методика диференційованого групування прямих витрат на змінну і постійну частину не є складною для бухгалтера, то при відповідному розподілі прямих витрат доцільно використати можливості стандартних офісних програм.

Так, функціональні можливості табличного процесора MS Excel дозволяють економічно (на основі базового параметру активності) та графічно (за допомогою побудови лінії тренду) обґрунтувати розподіл за відповідною калькуляційною статтею непрямих витрат. Встановлені відхилення фактичних витрат від норм формують машинограми обліку відхилень. Суттєвою відмінною характеристикою від паперової форми повинно бути, на наш погляд, застосування ключових індикаторів.

Оскільки менеджерів, що є користувачами інформації про відхилення, може цікавити не весь масив інформації, а лише частина, що відповідає певному критерію, то ключовий індикатор акцентує увагу на найважливіших характеристиках. Для цього корисним є формування звітності у графічному вигляді, що сприятиме більш ефективному сприйняттю облікової інформації керівниками підприємства. Зокрема на ТМУВГ формується управлінська звітність в графіках та діаграмах за допомогою «1С: Бухгалтерія для України 8» (рис. 3.6).

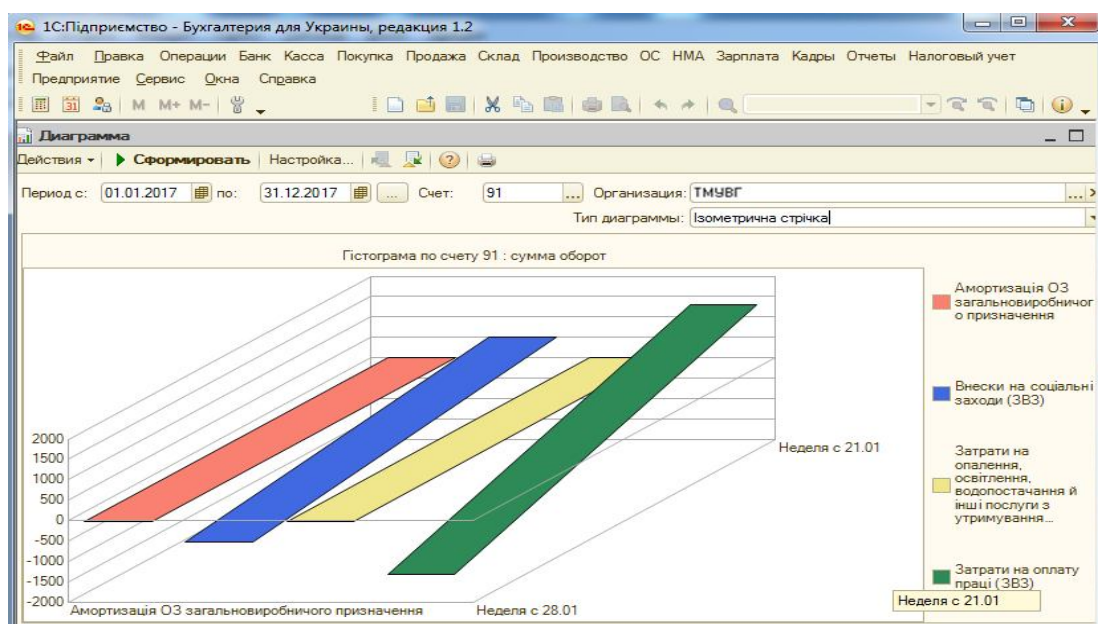


Рис. 3.6. Формування управлінської звітності у графічній формі на ТМУВГ

Заключною дією контуру є формування різного роду машинограм результатів виробництва. Це може бути як окремий документ, так і складова попередньої машинограмної форми. Простота форм машинограм, використання ключових індикаторів дозволяє скоротити час та підвищити ефективність роботи менеджера з проведення аналітичних процедур, розробки та забезпечення контролю за виконанням коригувальних дій.

У комп'ютерній бухгалтерії через розширені можливості управлінського обліку собівартості продукції можлива побудова багаторівневих статей витрат, необхідних для потреб управління, а також облік витрат за центрами відповідальності [30, с. 86]. Така схема калькуляції дозволить отримати інформацію про витрати певного виду ресурсів на одиницю окремого виробу за конкретним розділом; витрати за видами і групами продукції; витрати за підрозділами; витрати за видами або за групами (використовуючи різні рівні аналітичного обліку).

Вхідна інформація управлінського обліку собівартості продукції – це сформована на машинних носіях інформація, яка є результатом розв'язання задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження й реалізації. Отже, основними завданнями автоматизації обліку прямих витрат на виробництво є:

- своєчасне, повне й достовірне відображення в обліку фактичних витрат на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг);
- контроль за правильним використанням сировини, матеріалів, палива, енергії, фондів заробітної плати тощо, за дотриманням установлених кошторисів витрат на обслуговування виробництва, управління, надання послуг;
- обґрунтування калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), правильне складання звітних калькуляцій;
- перевірка виконання планів собівартості (планів кошторисів витрат) і виявлення резервів скорочення витрат;

- виявлення результатів собівартості цехів та інших підрозділів підприємства;

- виявлення й усунення недоліків організації виробництва та матеріально-технічного забезпечення, спрямованого на максимальну економію матеріальних і трудових витрат і на підвищення продуктивності праці.

Автоматизована обробка відомостей з управлінського обліку собівартості продукції, як правило, виконується після автоматизації інших ділянок обліку і передбачає групування витрат за аналітичними й синтетичними рахунками, що забезпечується формуванням відповідних реєстрів або виконанням розрахунків за окремими елементами витрат: відомостей розподілу нарахованої заробітної плати та витрат матеріалів за шифрами аналітичного обліку й синтетичними рахунками; розрахунків сум на соціальне страхування, резервів відпускних та ін. [30, с. 116].

За послідовністю виконання всі задачі управлінського обліку собівартості продукції розподіляють на окремі комплекси: виявлення та розподіл прямих витрат, облік та розподіл комплексних витрат, облік витрат у виробництві, облік незавершеного виробництва, облік витрат основного виробництва, складання зведених реєстрів, розрахунки калькуляції собівартості продукції.

Ці комплекси задач входять до складу АРМ бухгалтера з обліку прямих виробничих витрат відповідних рівнів (рис. 3.7), використання яких характерне для великих і середніх підприємств.

На першому рівні формуються й готуються первинні дані з обліку прямих витрат на виробництво, які утворюються в місцях виникнення інформації. Обліковуються витрати на виробництво в окремих підрозділах, що передбачає організацію систематичного та своєчасного виявлення відхилень від нормальних умов, проведення оперативного обліку та внутрішнього контролю.

Другий рівень забезпечує контроль інформації I-го рівня, виконує регламентні та запитові задачі загалом по підприємству. На третьому рівні забезпечується аналіз роботи структурних підрозділів і підприємства загалом, узагальнюються зведені дані витрат на виробництво, здійснюється оперативний

контроль за використанням трудових, матеріальних і грошових ресурсів, організація внутрішнього контролю.

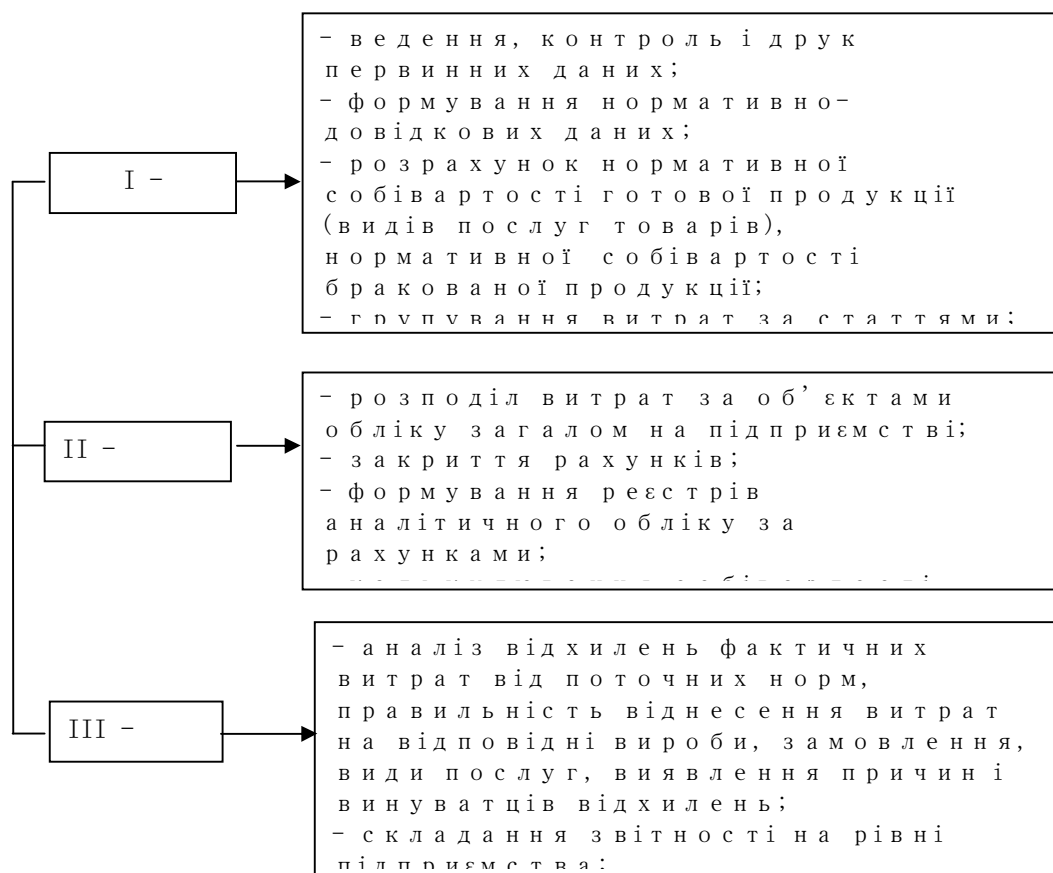


Рис. 3.7. Функції працівників різних рівнів управління з обліку прямих витрат на виробництво продукції

Використовуючи програму «1С:Бухгалтерія 8.2», можна обліковувати виробничі процеси починаючи з моменту придбання сировини до випуску вже готової продукції. Весь алгоритм дій бухгалтера з обліку собівартості продукції візуалізовано у програмі в розділі «Виробництво». Послідовність облікових операцій починається із заповнення документа «Вимога-накладна». Проте тут важливо підкреслити ось що: запаси, які використовуються для виробництва продукції, обов'язково повинні заздалегідь бути оприбутковані на складі, і лише зі складу вони можуть бути передані у виробництво.

Готова продукція оприбутковується на складі за плановою собівартістю. Потім наприкінці місяця на підставі інвентаризації визначаються залишки незавершеного виробництва. І фінальною операцією обліку виробництва є

розрахунок фактичної собівартості продукції, до вартості якої включаються загальновиробничі витрати.

Перед тим як проводити першу завершальну операцію, потрібно встановити налаштування облікової політики. Тут визначається спосіб обліку прямих витрат та розрахунку собівартості виробництва.

Розглянемо послідовність дій з управлінського обліку собівартості продукції у програмі «1С:Бухгалтерія для України 8.2» (рис. 3.8).

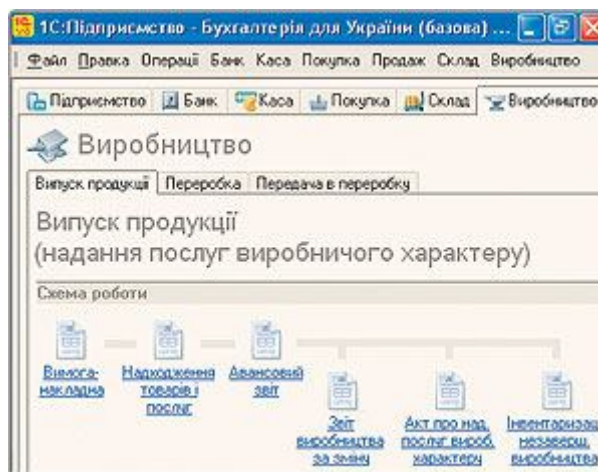


Рис. 3.8. Документи, призначені для управлінського обліку собівартості продукції в «1С:Бухгалтерія для України 8.2»

Для фіксації домовленості з постачальником про придбання сировини використовується документ «Рахунок на оплату постачальника», який може бути також підставою для його оплати й отримання. Залежно від способу оплати на підставі цього документа можна виписати або «Видатковий касовий ордер» (плата готівкою), або «Платіжне доручення» (безготівкова оплата). У документі вмикається прапорець Сплачено – для обліку фактичної витрати коштів за відомостями, отриманими з банку. Унаслідок цього після проведення документа залишок коштів на розрахунковому рахунку підприємства зміниться.

Отриману податкову накладну вносять до програми за допомогою документа «Реєстрація вхідного податкового документа», який буде підставою для його запису до реєстру податкових накладних.

Відповідними документами відображається надходження сировини і матеріалів на склад – за оплати готівкою ця операція фіксується документом

«Авансовий звіт», при безготівковій оплаті – документом «Надходження товарів і послуг». Заздалегідь вибирається вид операції (кнопка Операція), яка буде виконана під час проведення документа (у цьому разі операція Покупка, комісія), при цьому автоматично формуються назва документа та необхідний склад графічної частини документа. А при заповненні даних про куплені запаси рахунки бухгалтерського та податкового обліку автоматично підставляються з реєстру «Рахунок обліку (БО)».

Для реєстрації факту передачі матеріалів зі складу у виробництво використовується документ «Вимога-накладна». Вартість матеріалів, поміщених до табличної частини документа, списується на витрати виробництва. Причому в цьому документі можна відобразити різні види витрат: виробничі та загальновиробничі, адміністративні та витрати на збут (зкладка Рахунки витрат). У бухгалтерському обліку вони відповідають списанню вартості матеріалів на відповідні рахунки (рис. 3.9).

№	Номенклатура	Количество	Ед.	К.	Счет учета	Нал. назн. (НДС)
1	Цемент м500	84,000	т	1,000	201	Опод. ПДВ
2	Арматура 3 см.	120,000	шт	1,000	201	Опод. ПДВ
3	Вапню	2,000	т	1,000	201	Опод. ПДВ

Рис. 3.9. Відображення прямих матеріальних витрат на виробництво продукції на ТМУВГ

Перелік матеріалів, зазначених в документі, прив'язується до певної номенклатурної групи, яка визначає аналітику витрат (зкладка Рахунки витрат). Розподіл непрямих (загальновиробничих) витрат при розрахунку собівартості готової продукції буде виконано саме на цю номенклатурну групу.

На цій самій закладці вибирається підрозділ, на витрати якого списуватимуться матеріали, передані у виробництво. Виробничі підсумки випуску продукції щодня повинні вноситися до інформаційної бази документом «Звіт виробництва за зміну». У цьому документі реквізити склад, підрозділ організації, продукція/послуга є обов'язковими для заповнення та вибираються з відповідних довідників (рис. 3.10).

У табличній частині документа значення Специфікація визначає норми витрати матеріалів для виготовлення конкретної продукції. Цей довідник норм потрібен для автоматичного розрахунку матеріалів при введенні на підставі цього документа іншого документа – «Вимога-накладна».

Отчет производства за смену: Проведен *

Действия

Номер: 50100000002 от: 17.12.2017 12:00:01 Списать материалы

Организация: ТМУВГ Склад: Основний склад

Подразделение: Цех ТМУВГ Счет затрат: 231

Продукция (1 поз.) Услуги (0 поз.) Возвратные отходы (0 поз.)

№	Продукция	Количество	Ед.	К.	Цена (плановая)	Сумма (плановая)
1	Бетонный блок	75,000	шт	1,000	652,00	48 900

Ответственный: Бухгалтер

Комментарий:

Накладная на передачу готовой продукции Печать OK Записать Закреть

Рис. 3.10. Оприбуткування з виробництва готової продукції на ТМУВГ

Решта реквізитів заповнюється автоматично при виборі продукції. Наприклад, реквізит Рахунок витрат – його значення вибирається з плану рахунків бухгалтерського обліку й автоматично заповнюється при виборі продукції залежно від виду підрозділу підприємства.

Планова витрата матеріалів на випущену продукцію та розрахункові залишки у незавершеному виробництві програма визначає автоматично. Дані

цього документа відображаються у регістрах «Випуск продукції» у бухгалтерському обліку та в регістрах податкового і бухгалтерського обліку в планових цінах (рис. 3.11).

Акт об оказании производственных услуг: Проведен *

Цены и валюта... Действия

Советы ?

Номер: 60100000002 от: 29.12.2017 12:00:1

Организация: ТМУВГ

Контрагент: СПД ФО Гаврилюк М.Я. Подразделение: Цех ТМУВГ

Расчетный док.: Договор: Основний договір

Услуги (1 поз.) Счета учета затрат Счета учета расчетов Дополнительно Печать

№	Услуга	Содержание услуги, доп. све...	Количество	Цена	Сум
1	Транспортні послуги	Транспортні послуги	260,000	5,00	

Тип цен: Основная цена закупівлі Автоматический расчет НДС.

Всего (грн): 1 560,00

НДС (сверху): 260,00

Комментарий:

Сумма НДС

Акт об оказании услуг Печать OK Записать Закреть

Рис. 3.11. Надання транспортних послуг виробничого харатктуру на ТМУВГ

У цьому документі на спеціальній закладці Послуги можна зазначити відомості про «внутрішні» послуги, надані іншому підрозділу підприємства, а на закладці Зворотні відходи – відомості про зворотні відходи, які утворилися під час виготовлення продукції.

Особливий вид виробничого процесу – надання послуг виробничого характеру, внаслідок яких не з’являються матеріальні цінності. Результати цього виробничого процесу вносять до інформаційної бази програми документом «Акт про надання послуг виробничого характеру». Проведенням цього документа реєструється витрата матеріалів, пов’язаних із наданням послуг виробничого характеру.

Повернення на склад відходів виробництва реєструється документом «Оприбуткування матеріалів з виробництва». Наприкінці місяця розрахункові

залишки матеріалів у незавершеному виробництві можуть бути скориговані документом «Інвентаризація незавершеного виробництва».

Підсистема розрахунку заробітної плати, що входить до складу «1С: Бухгалтерії 8 для України», призначена для автоматичного розрахунку нарахувань і утримань відповідно до затверджених правил. В «1С: Бухгалтерії 8 для України» ведеться облік руху персоналу, включаючи облік працівників по основному місцю роботи і за сумісництвом. При цьому внутрішнє сумісництво підтримується опціонально (тобто підтримку можна відключити, якщо на підприємстві це не прийнято). Забезпечується формування уніфікованих форм по праці.

Автоматизовані нарахування зарплати працівникам підприємства по окладу і ведення взаєморозрахунків з працівниками аж до виплати зарплати або депонування, а також обчислення регламентованих законодавством податків і внесків, оподатковуваною базою яких служить заробітна плата працівників організацій, і формування відповідних звітів (по ПДФО, внескам до фондів).

«1С Бухгалтерія 8 для України» автоматизує операції по нарахуванню та виплаті заробітної плати виробничого персоналу. При оформленні прийому на роботу вказується виробничий підрозділ, посада і розміри нарахувань працівника.

Під час реєстрації прийняття на роботу працівника вводяться дані про оплату його праці. Йому вказуються ті види розрахунків, які нараховуватимуться. Це може бути оплата за окладом, персональна надбавка, премія тощо.

Всі розрахунки сум нарахувань і утримань виконуються у формі документа «Нарахування зарплати» (рис. 3.12).

Для виконання розрахунку слід створити новий документ і вказати найзагальніші параметри розрахунку: місяць нарахування зарплати, організацію, підрозділ, після чого інші дії – заповнення табличної частини документа і власне розрахунок – можуть бути виконані автоматично.

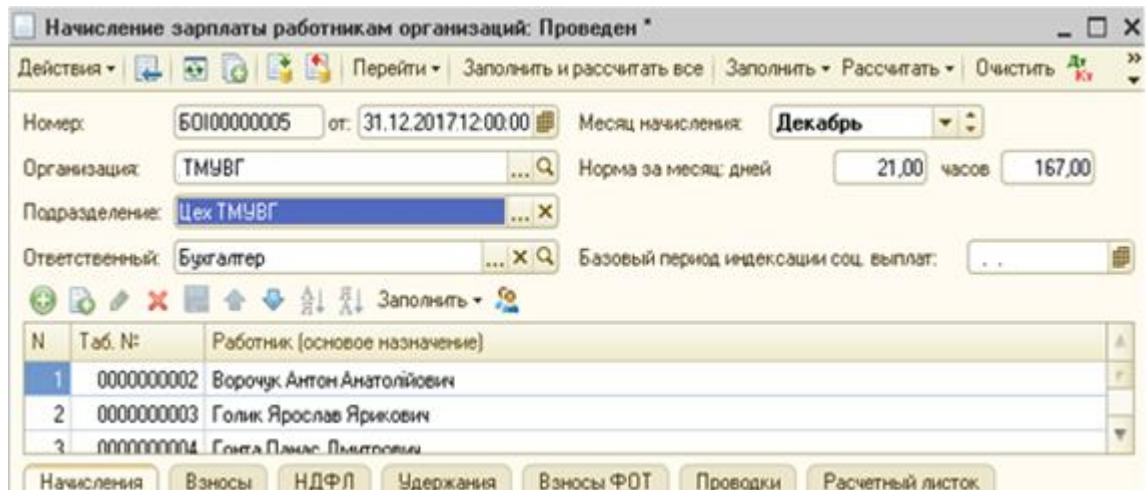


Рис. 3.12. Нарахування заробітної плати виробничому персоналу на ТМУВГ

Накопичення нематеріальних витрат в програмі «1С: Бухгалтерія 8.2» здійснюється за допомогою формування різних документів підсистеми:

- витрати отримані від контрагентів – документ «Поступление товаров и услуг»;
- витрати на оплату праці – документ «Начисление зарплаты»;
- витрати по амортизації – документ «Закрытие месяца»;
- витрати здійснені підзвітною особою – документ «Авансовый отчет»;
- витрати пов'язані з необоротними активами та малоцінними активами – «Модернизация и ремонт ОС», «Передача малоценных активов в эксплуатацию».

В кінцевому результаті операції з обліку прямих виробничих витрат автоматично відображаються у фінансовому та управлінському обліку. Підсумковий розрахунок собівартості продукції, виготовленої підприємством, виконується автоматично за допомогою документа «Закриття місяця» (рис. 3.13). Цей документ проводить велику частину регламентних операцій у фінансовому та управлінському обліку.

Використання засобів автоматизації дозволяє практично повністю вирішити проблему точності і оперативності інформації. Протягом декількох хвилин можуть бути підготовлені різноманітні і деталізовані дані, необхідні для прийняття ефективних рішень.

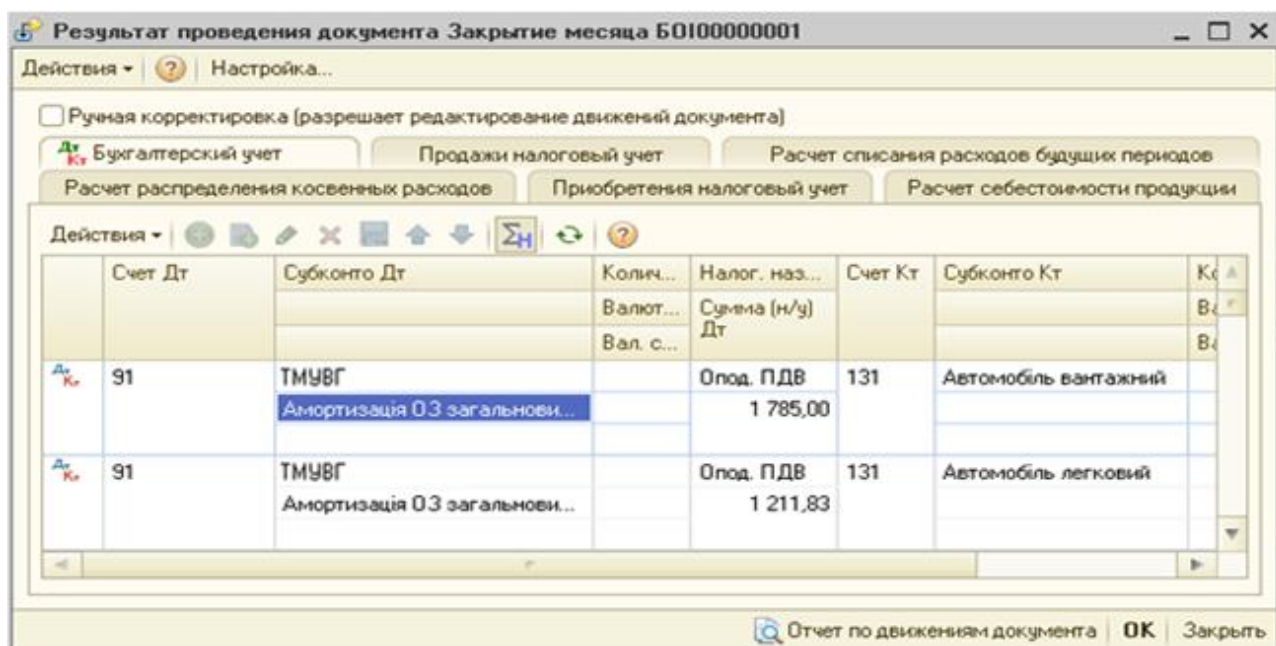


Рис. 3.13. Нарухування амортизації виробничого обладання на ТМУВГ

Правильний вибір засобів автоматизації та програмного забезпечення дозволяє легко і миттєво адаптувати роботу бухгалтерії до правових норм, які часто змінюються. Основними перевагами автоматизованого управлінського обліку собівартості продукції, що він точно відображає, де були здійснені витрати, і створює передумови для їх скорочення, що допомагає виробити певну стратегію управління виробничими витратами для поліпшення діяльності підприємства.

Висновки до розділу 3

1. Організація управлінського обліку собівартості продукції є процесом переходу змісту методики в форму її практичної діяльності. Такою формою в організаційно-управлінській структурі досліджуваного підприємства ТМУВГ є Департамент управлінського обліку. Департамент управлінського обліку ТМУВГ включає два відділи: 1) відділ обліку витрат виробництва; 2) відділ обліку витрат діяльності. Метою створення вказаного департаменту є інформаційне забезпечення про аналітико-синтетичну діяльність в процесі створення споживчої цінності для внутрішніх користувачів у межах центрів відповідальності.

2. Впровадження центрів відповідальності і розподіл, у відповідності до них, структури підприємства, дасть змогу оцінювати та визначати резерви підвищення ефективності використання ресурсів на підприємстві, мінімізації собівартості продукції, в тому числі й інвестиційних ресурсів безпосередньо на місцях їх виникнення чи управління. Менеджер будь-якого центра відповідальності для виконання своїх функцій, з визначеною періодичністю й у визначеному обсязі, складатиме звітність про діяльність довіреного йому центру відповідальності, що дасть можливість підприємству, на підставі цієї інформації, приймати відповідні управлінські рішення, які будуть обґрунтовані та зважені.

3. У роботі розглянуто вимоги до програмних продуктів для автоматизації управлінського обліку собівартості продукції, серед яких значно розповсюджений «1С: Бухгалтерія для України 8», яка використовується на ТОВ «Микулинецький Бровар». Простота форм машинограм, використання ключових індикаторів, графічне подання звітності дозволяє скоротити час та підвищити ефективність роботи менеджера з проведення аналітичних процедур, розробки та забезпечення контролю за виконанням коригувальних дій.

Застосування програмного продукту «1С:Бухгалтерія для України 8.2» для автоматизації управлінського обліку прямих виробничих витрат сприятиме ефективній організації документування операцій з формування первинних документів в електронній формі, автоматизованим складанням облікових проведення щодо формування прямих виробничих витрат на матеріали, оплату праці та соціальне страхування, амортизацію виробничого обладнання й інші витрати, формуванням внутрішньої та фінансової звітності, що сприятиме інтеграції різних видів обліку прямих витрат на виробництво продукції.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення проблем, що полягає в дослідженні й розробці науково-методичних і практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики управлінського обліку собівартості продукції для потреб управління. Одержані результати свідчать про досягнення поставленої мети та дають змогу зробити певні висновки й внести пропозиції:

1. В сучасних умовах актуальними залишаються процеси інтеграції обліку і менеджменту, які утворюють взаємодію двох концепцій. Взаємодія менеджменту (як концепції управління) і управлінського обліку (як концепції інформаційної підтримки управління) створює можливість зниження ризику прийняття помилкових управлінських рішень.

Сучасне призначення управлінського обліку – це формування інформаційно-аналітичної системи, об'єднуючи сукупність форм та методів обліку, нормування, контролю, бюджетування, аналізу і планування направлених на формування альтернативних варіантів функціонування підприємства і призначену для інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Основною економічною категорією, якою оперує управлінський облік є витрати та собівартість продукції.

2. В результаті проведеного дослідження були розглянуті історичні тенденції щодо трактування та економічного змісту категорій собівартість та витрати. Собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують «на виході» процесу виробництва, тобто як результат його. Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, необхідно прийняти за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїтий характер: 1) процес виробничого споживання ресурсів; 2) процес створення нового продукту. Наявність різних точок зору щодо сутності витрат обумовлена різними підходами у поглядах на природу економічного життя взагалі і виробничого процесу зокрема. Можна виділити такі основоположні

підходи. Типовим тлумаченням витрат виробництва за першого підходу є наступне: витрати – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий підхід передбачає, що місце та роль витрат розглядається та розкривається у прикладному аспекті як складовий елемент ціни, яка формується в ринковій системі на основі зміни попиту та пропозиції.

3. Основою організації обліку собівартості продукції є економічно обґрунтована класифікація обліку витрат. У вітчизняній практиці однією з основних вважається класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути стандартним. Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити потреби підприємства в інформації про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

4. Розмежування потребують поняття «метод калькулювання» та «метод обліку витрат». Метод калькулювання – це спосіб обчислення собівартості одиниці окремих видів продукції, який дає можливість оцінити рентабельність виробництва і збуту, обґрунтувати рішення про об'єм і структуру випуску, про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін і т. д. Об'єкти обліку витрат і калькуляції мають різне призначення та зміст. У цьому випадку варто взяти до уваги визначення об'єкту витрат, яке дає П(С)БО 16 «Витрати», де під ним розуміють певний вид продукції (роботи, послуги), що потребує визначення її собівартості (суми витрат, пов'язаних з її виробництвом).

5. Для удосконалення обліку в управлінні формуванням витрат необхідно використовувати багаторівневий системний підхід, який передбачає:

- на теоретичному рівні – розробку класифікацій, сукупність яких виявиться достатньою для характеристики витрат як об'єкта управлінського обліку. Їх ціль – упорядкування деяких угруповань об'єктів, різних за

характером, сферами функціонування, цільовою орієнтацією, завдяки виділенню відповідних груп за специфічними, тільки їм властивими ознаками, розкрити їх внутрішній зміст, розпізнати властивості та оцінити пов'язані з ними можливості;

- на концептуальному рівні – посилення акцентів на підлеглості функції управлінського обліку собівартості продукції інтересам системи управління в формулюванні цілей і головних обліково-аудиторських завдань, принципів їх організації і побудови інформації. На цьому рівні слід визначитися щодо підходу до організації обліку й аудиту. Головне завдання полягає у тому, щоб вирішити зберегти чи ні існуючу організацію, побудовану на функціональному розподілі праці, чи реорганізувати структуру в напрямку використання програмно-цільового підходу, котрий передбачає інтеграцію обліку й аудиту з іншими функціями управління. Слід також визначитись стосовно доцільності бухгалтерської калькуляції виробничої собівартості;

- на методичному рівні – усвідомлення й використання методики формування і комбінування класів організаційних структур, яка б переводила принципи організації управлінського обліку собівартості продукції в конкретну практичну площину і дозволяла доцільно організовувати їх аудиторську перевірку;

- обґрунтування системи критеріїв, що дозволяють оцінити стан управлінського обліку собівартості продукції на рахунок достовірності, безпомилковості, цілеспрямованості з допомогою аудиторських процедур;

- на практичному рівні – реалізацію концептуальних і методичних рішень з управлінського обліку собівартості продукції.

6. Організація управлінського обліку собівартості продукції повинна забезпечити: відображення всіх проведених операцій по витратах, відповідний розподіл витрат за об'єктами обліку і об'єктами калькулювання, визначення собівартості продукції, своєчасне отримання необхідної інформації для потреб управління.

Аналітичний облік витрат кожне підприємство організує відповідно до характеру виробничого процесу, а також особливостей продукції, що випускається і робіт, що виконуються. Базуючись на загальних правилах ведення обліку, бухгалтерія підприємства забезпечує працівників інформацією, необхідною для контролю, аналізу та планування господарської діяльності, а також для прогнозування фінансових результатів. Дані управлінського обліку собівартості продукції використовуються при складанні внутрішньої звітності, яка будується на інформації про види і кількість продукції, про центри відповідальності і статті витрат.

Важливим напрямком удосконалення управлінського обліку собівартості продукції є інтеграція видів обліку. Інтеграція обліку – це створення системи облікової інформації на основі поєднання даних різних видів обліку, тобто коли дані одного обліку органічно поєднуються з даними іншого, не порушуючи загальну методологію фіксації, збирання і обробки даних. Інтеграція обліку собівартості продукції досягається через «включення» рахунків управлінського обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку.

7. Важливе значення в методиці управлінського обліку собівартості продукції займають аналітичні процедури, до яких відносять: метод технологічного аналізу, метод аналізу рахунків, метод вищої-нижчої точки, метод візуального пристосування, регресійний аналіз, спрощений статистичний аналіз. Аналіз прямих виробничих витрат підприємства ТМУВГ здійснено за такими напрямками :

- аналіз структури витрат;
- аналіз витрат на 1 грн. виготовленої і реалізованої продукції;
- аналіз собівартості окремих видів продукції.

Серед найбільш істотних факторів зменшення витрат на виробництво слід відзначити підвищення продуктивності праці за рахунок технічного переозброєння виробництва й впровадження нової техніки, застосування більш якісних матеріалів, ліквідацію браку, простоїв та невиробничих витрат,

застосування максимально адекватних технологічному процесу форм оплати праці, що стимулюватиме зростання продуктивності праці, удосконалення планування. Всі ці заходи дозволяють зменшувати рівень собівартості продукції та підвищувати рентабельність підприємства.

Проведений аналіз прямих виробничих витрат дозволив зробити висновок, що досліджуване підприємства загалом ефективно використовує виробничі ресурси, які формують собівартість продукції. Проте, рекомендовано провести капітальний ремонт деякої техніки з метою зменшення витрат на поточний ремонт та амортизацію; списати ті транспортні засоби, які надають виробничі послуги у зв'язку з завеликими витратами паливо-мастильних матеріалів у порівнянні з іншою виробничим обладнанням; більш ефективно використовувати виробничу техніку з метою мінімізації витрат на її перевезення; оптимізацію праці виробничого персоналу для зменшення витрат на оплату праці працівників, які не задіяні під час простою виробничого устаткування.

8. Організація управлінського обліку собівартості продукції є процесом переходу змісту методики в форму її практичної діяльності. Такою формою в організаційно-управлінській структурі досліджуваного підприємства «Тернопільське міжрайонне управління водного господарства» є Департамент управлінського обліку. Департамент управлінського обліку «Тернопільське міжрайонне управління водного господарства» включає два відділи: 1) відділ обліку витрат виробництва; 2) відділ обліку витрат діяльності. Дана структура обґрунтована новими принципами організації: причинність, корисність, концентрація, відповідальність та системність. Інформаційне забезпечення цих відділів накопичується в спеціальній базі даних про витрати.

Метою створення вказаного департаменту є інформаційне забезпечення про аналітико-синтетичну діяльність в процесі визначення собівартості продукції для внутрішніх користувачів, а саме: внутрішній контроль – аналітична інформація про діяльність окремих працівників процесу створення споживчої цінності; виконавчий орган – синтетична інформація про показники

виробничої собівартості продукції, собівартості реалізованої продукції, собівартості споживчої цінності продукції, собівартості продукції за центрами відповідальності.

9. Впровадження центрів відповідальності і розподіл, у відповідності до них, структури підприємства, дасть змогу оцінювати та визначати резерви підвищення ефективності використання ресурсів на підприємстві, мінімізації собівартості продукції, в тому числі й інвестиційних ресурсів безпосередньо на місцях їх виникнення чи управління. Менеджер будь-якого центра відповідальності для виконання своїх функцій, з визначеною періодичністю й у визначеному обсязі, складатиме звітність про діяльність довіреного йому центру відповідальності, що дасть можливість підприємству, на підставі цієї інформації, приймати відповідні управлінські рішення, які будуть обґрунтовані та зважені.

10. У магістерській роботі розглянуті вимоги до програмних продуктів з автоматизації обліку собівартості продукції, серед яких значно розповсюджений «1С: Бухгалтерія для України 8», який використовують «Тернопільському міжрайонному управлінні водного господарства». Простота форм машинограм, використання ключових індикаторів, графічне подання звітності дозволяє скоротити час та підвищити ефективність роботи менеджера з проведення аналітичних процедур, розробки та забезпечення контролю за виконанням коригувальних дій.

Застосування програмного продукту «1С:Бухгалтерія для України 8.2» для автоматизації управлінського обліку прямих виробничих витрат сприятиме ефективній організації документування операцій з формування первинних документів в електронній формі, автоматизованим складанням облікових проведення щодо формування прямих виробничих витрат на матеріали, оплату праці та соціальне страхування, амортизацію виробничого обладнання й інші витрати, формуванням внутрішньої та фінансової звітності, що сприятиме інтеграції різних видів обліку прямих витрат на виробництво продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П. Й. Атамас ; [3-ге вид.] – К. : Центр учбової літератури, 2015. – 440 с.
2. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції // Баланс. – 2017. – №7 (спецвипуск). – С. 50-61.
3. Баланюк І.Ф. Організація бухгалтерського обліку та формування облікової політики на підприємстві / І.Ф. Баланюк // Інноваційна економіка. – 2017. – № 1. – С. 48-53.
4. Безруких П.С. Учёт затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комисарова. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
5. Белебега І. До проблем витрат виробництва // Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепція : Зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. 28-29 травня 2004 р. / І. Белебега // Тернопіль: ТАНГ, 2004. – С. 20-23.
6. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9 – С. 3-5.
7. Бородкин А.С. Учет производственных затрат в промышленности . – М. : Финансы, 1973. – 112 с.
8. Братчук Л.М. Облікова політика як складова системи бухгалтерського обліку та управління господарською діяльністю / Л.М. Братчук // АгроІнКом. – 2016. – № 1–2. – С. 52-57.
9. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця]. – [5-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : Рута, 2003. – 726 с.
10. Валуєв Б.І. Управлінський облік: десять питань, на які немає відповіді / Б.І. Валуєв // Вісник ЖДТУ. – 2015. – № 1(23). – С. 60-65.
11. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: [учебник для вузов] / М.А. Вахрушина. – М. : ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2016. – 528 с.

12. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві . – Х. : Фактор, 2012. – 266 с.
13. Волкова І.А. Фінансовий облік – 2 : навч. посіб. / І.А. Волкова. – К. : ЦУЛ, 2016. – 223 с.
14. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики : учеб. пособие / Врублевский Н.Д. – М., 2015. – 376 с.
15. Герчикова И.Н. Финансовый менеджмент / И.Н. Герчикова. – М.: Консалтбанкир, 1996. – 208 с.
16. Голов С. Ф. Управлінський облік : Підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
17. Голов С. Генезис управлінського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2017. – №7-8. – 2017. – С.2-25.
18. Грабовенко О.А. Облікова політика підприємства: визначення та проблеми формування / О.А. Грабовенко. // Економіка, фінанси, право. – 2016. – №3. – 2016. – С.19-24.
19. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік: навч. посібник для внз / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Центр учб. літ., 2016. – 424 с.
20. Гудзь Н. Визначення собівартості випущеної з виробництва готової продукції / Н. Гудзь, В. Вислоцький // Проблеми економіки України : зб. наук. праць. – Тернопіль, 2009. – Вип. 13. – С.104-108.
21. Гудзь Н.В. Послідовність розробки і впровадження системи контролінгу витрат виробництва / Н. В. Гудзь, В. М. Панасюк // Проблеми економіки України : зб. наук. праць. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2005. – Вип. 10. – С. 109-115.
22. Дерев'янка С.І. Основи аудиту: [навчальний посібник] / С.І. Дерев'янка, С.О. Олійник. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.

23. Дерій В.А. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю / В.Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154-160.
24. Друкер Питер Ф. Задачи менеджмента в XXI веке: [Учеб. пособие] / Друкер Питер Ф.; Пер. с англ. – М. : Изд. дом «Вильямс», 2001. – 272 с.: ил.
25. Друри К. Управленческий учет для бизнес решений: [Учеб. пособие] / Колин Друри; [пер. с англ.] – М. : Финансы и статистика, 2003. – 655 с.: ил.
26. Економіка виробничого підприємства : Навч. посібник / Й.М.Петрович, І.О. Будіщева та ін. – К. : Знання, 2001. – 405 с.
27. Економіка підприємства: навч. посіб. / Бойчук І.М., Харів П.С., Хопчан М.І., Піча Ю.В.: друге вид., випр. і доп. – К. : Каравела; Львів: Новий світ – 2000; 2001. – 298 с.
28. Економіка: навч. посіб. / З.Г. Ватаманюк, С.М.Панчишин, П.І. Островерхов та ін.; За ред.. З.Г.Ватаманюка, С.М. Панчишина. – вид. 2-ге, стереотип. – К. : Либідь, 2002. – 384 с.
29. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол. : ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
30. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В. П. Завгородній. – К. : А.С.К., 1999. – 768с.
31. Задорожний З.В. Управлінський облік / З.В. Задорожний, І.Є. Давидович, І.Я. Омецінська. – Тернопіль: ХАЙ-ТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
32. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві [Монографія] / З.В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с.
33. Закону України «Про господарські товариства» від 19. 09. 1991 р. № 1576-ХІІ (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс].– Режим доступу: www.rada.gov.ua.
34. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / Ивашкевич В.Б. – М., 2003. – 618с.
35. Калюга Є.В. Фінансового-господарський контроль у системі управління: [Монографія] / Є.В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

36. Карпова Т.П. Управленческий учет : учебник для вузов. / Т.П.Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
37. Корецький М.Х. Управлінський облік: [навчальний посібник] / М.Х. Корецький, Н. В. Дацій. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 296 с.
38. Корольова О.І. Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні / О.І. Корольова // Економіка. Фінанси. Право. – 2017. – № 7. – С. 13-17.
39. Крупка Я. Д. Облік міжнародних операцій : навч. посіб. / Я.Д. Крупка. – Тернопіль : Крок, 2016. – 216 с.
40. Крупка Я.Д. Фінансовий облік : підручник / Крупка Я.Д.,Задорожний З.В., Гудзь Н.В.,Денчук П.Н.,Починок Н.В., Микитюк Н.Я.,Романів Р.В. – 4-те вид., доповн. та переробл. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
41. Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции. / И.А. Ламыкин – М.: Статистика, 1980. – 185 с.
42. Ластовецкий В. Учет и контроль технологической и производственной себестоимости // Бухгалтерський учет и аудит. – 2016. – №5. – С.17-19
43. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №2. – С. 27–35.
44. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти : монографія / С.Ф. Легенчук. – Ж. : ЖДТУ, 2017. – 204 с.
45. Литвин Ю.Я. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві : підручник / Ю.Я. Литвин, В.М. Олійник, М.С. Палюх, М.В. Семчишин. – Тернопіль : Вид-во «Тернопіль», 1998. – 376 с.
46. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник / Лишиленко О.В. – К., 2004. – 254 с.
47. Лінник В.Г. Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств: навч. посіб. / В. Г. Лінник — К.: УМК ВО, 1991. — 220 с.
48. Лістрова С. Застосування нових субрахунків для обліку: відповіді на актуальні запитання / С. Лістора // Все про бухгалтерський облік. – 2017. – №41. – 2017. – С.18-21.

49. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / М.Р. Лучко. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 370 с.
50. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / пер. с нем. Ю.Г. Жукова и С.Н. Зайцева; под ред. С.Н. Николаевой. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 321 с.
51. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства : учебник / А.Ш. Маргулис. – М. : Изд-во «Финансы», 1979. – 135 с.
52. Маренич Т. Методи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / Т. Маренич // Бухгалтерский учет и аудит. – 2016. – № 12. – С. 19-25.
53. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии: Том 1 – Государственное издательство политической литературы, 1952. – 794 с.
54. Мельничук Б.В. Управлінський облік – інструмент ефективного менеджменту / Б.В. Мельничук // АгроІнКом. – 2016. – № 11-12. – С. 51-53.
55. Менеджмент: [Учебник] / Под ред. М.М.Максимова, А.В.Игнатъевой. – М. : Банки и биржи, 1998. – 225 с.
56. Методичні рекомендації із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості затверджені Наказом Мінпромполітики України від 09.07.2007 р. № 373. – [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
57. Мочерний С.В. Економічна теорія : [посібник для студентів вищих закладів освіти] / С.В. Мочерний – К. : Видав. Центр «Академія», 2005. – 640 с.
58. Муравський В.В. Завдання бухгалтера у повністю автоматизованій системі обліку / В.В. Муравський. – Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства. Львівська політехніка. – С.99-100.
59. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [Підруч. для студентів вищих навч. закладів] / Л.В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
60. Нашкерська В.Г. Фінансовий облік / В.Г. Нашкерська. – К: Кондор, 2005. – 387 с.

61. Облікова політика підприємства : навч. посібник для внз / Ю. А. Верига [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Полтав. ун-т економіки і торгівлі. – К. : Центр учб. літ., 2015. – 312 с.
62. Основы менеджмента: [Учебное пособие для вузов] / Научный редактор А.А.Радугин. – М. : Центр, 2009. – 459 с.
63. Палий В.Ф. Организация управленческого учёта / В.Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
64. Панасюк В.М. Витрати виробництва : управлінський аспект : монографія / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 287 с.
65. Панасюк В.М. Обґрунтування системи показників, що характеризують ефективність управління витратами виробництва / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобрівець // Наукові записки : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. акад. нар. госп-ва. – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – Вип.11, ч. 1. – С. 69-76.
66. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли. под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 286 с.
67. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [Монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
68. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. № 892/4185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.
69. Податковий кодекс України : кодекс станом на 10 грудня 2010 року: – К.: Алеута; Центр учбової літератури, 2011. – 488 с.
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / Затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mfu.gov.ua>.

71. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88.
72. Портер М. Конкуренція / М. Портер. – М. : Вільямс, 2008. – 495 с.
73. Правдюк Н.Л. Види бухгалтерського обліку та обґрунтування їх застосування / Н.Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2017. – № 6. – С.52-59.
74. Примак Т.О. Економіка підприємств : навч. посібник. – 3-тє вид. – К. : Вікар, 2003. – 219.
75. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М.С. Пушкар. Тернопіль : Вид-во «Екон. думка», 1999. – С. 422.
76. Рассулова Н.В. Напрямки удосконалення обліку процесу виробництва [Електронний ресурс] / Н.В. Рассулова, Т.С. Земелева. – Режим доступу: www.rusnauka.com.
77. Рожнов В.С. Машинная обработка экономической информации : учебник / В.С. Рожнов, В.П. Косарева. – М. : Изд-во «Статистика», 1979. – 152 с.
78. Савчук В.К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств: Підручник. – К. : Урожай, 2005. – 325 с.
79. Соколовская Г.А. Себестоимость продукции в планировании и управлении промышленностью . – М. : Экономика, 1987. – 136 с.
80. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу / В. Сопко, В. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2000. – 453 с.
81. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Каравела, 2009. – 624 с.
82. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. – 3-тє, переробл. і доповн. / Л.К. Сук. – К. : Знання, 2016. – 664 с.
83. Турило А.М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. / А. М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.

84. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат : / Г. Фандель // пер. з нім. М.Г. Грецака. – К. : Таксон, 2000. – 520 с.
85. Филиппова С.В. Управленческий анализ: теория и практика / С.В. Филиппова. – К. : АВРИО.– 2004. – 336 с.
86. Фольмут Й. Инструменты контроллинга: пер. с нем. под ред. М.Л. Лукашевича. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 428 с.
87. Хорнгрен Ч.Т. Управленческий учет / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – СПб. : Питер, 2007. – 1008 с.
88. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз : підручник для ВНЗ / Ю.С. Цал-Цалко. – Київ : Центр учбової літератури, 2016. – 565 с.
89. Цал-Цалко Ю.С. Облік, статистика, аналіз та аудит в системі контролювання фінансових результатів підприємства : монографія / Ю.С. Цал-Цалко. – Ж. : Рута, 2016. – 292 с.
90. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 3. – С. 14-27.
91. Чувикова В.В. Контроллинг как система совершенствования бухгалтерского учета для управления / В.В. Чувикова. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 428 с.
92. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10 – С. 3-7.
93. Шара Є.Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік : навч. посіб. / Є.Ю. Шара. – К. : ЦУЛ, 2016. – 423 с.
94. Шваб Л.І. Економіка підприємства. – К. : Каравела, 2012. – 568 с.
95. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / Швець В.Г. – К., 2003. – 444 с.
96. Шегда А.В. Економіка підприємства : навч. посіб / за ред. А.В. Шегди. – К. : Знання, 2005 – 431 с.

97. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Перевод с англ. – М. : Информационно-издательский дом «Филинь», 1996. – 344 с.
98. Шумпетер Й. Теория экономического развития : пер. с нем. / общ. ред. А.Т. Милийковского. – М. : Прогресс, 1982. – 424 с.
99. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 4-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2011. – 345 с.
100. Ягмур К.А. Еволюція категорії «витрати на виробництво» : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 45-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту (Ч.1) / Ягмур К.А. – Полтава : Полтавський університет споживчої кооперації України. – 2016. – С. 175.
101. Drucker P.F Managing in a Time of Great Change / Drucker P.F, Hecht P. – 2002. – Prince Frederick. – 256 p.
102. Koller T. Measuring and Managing the Value of Companies / T.Koller, M. Goedhart, D. Wessels. – [4 fifth edition] / [Electronic Resource]. – Mode of Access: <http://books.google.com/books?id>.
103. McTaggart J., Kontes P., Mankins M. The Value Imperative: Managing for Superior Shareholder Returns. – NY.: The Free Press. 1994. – 367 p.
104. Morin R.A. and Jarell S.L. Driving Shareholder Value Value-Building Techniques for Creating Shareholder Wealth, Mc Graw-Hill, 2001. – 399 p.