

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Магістерська робота

**Організація та методика управлінського обліку на
підприємстві**

Спеціальність : 071 – Облік і оподаткування
Магістерська програма – ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

Виконав студент групи
ОПДзм-21
Хомандяк М.Я.

Науковий керівник :
к.е.н., доцент Р.В.Романів

Тернопіль -2018

Зміст

Вступ

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Сутність управлінського обліку, його функції та місце в інформаційній системі

1.2. Історичний аспект становлення концепції управлінського обліку

1.3. Принципи та етапи організації системи управлінського обліку на підприємстві

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Собівартість продукції в системі управлінського обліку

2.2. Методика формування та облік повної собівартості продукції

2.2.1 Облік прямих виробничих витрат

2.2.2. Облік непрямих виробничих витрат

2.3. Облік витрат та собівартості продукції за методом «директ-костінг»

2.4 Облік витрат та калькулювання собівартості на основі видів діяльності

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ Й АУДИТ ОБ'ЄКТІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1 Аналіз витрат на виробництво та собівартості продукції

3.2 Методика аналізу «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток»

3.3. Методика здійснення аудиту витрат і собівартості продукції

Висновки до розділу 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність проведеного дослідження. Необхідність формування управлінського обліку пов'язана з тим, що фінансовий облік повною мірою не в змозі своєчасно задовольнити потреби керівництва в необхідній управлінській інформації. Він швидше зорієнтований на зовнішніх користувачів звітності та власників підприємства, які насамперед цікавляться отриманими загальними фінансовими результатами, фінансовим станом на певну дату. Фінансовий облік надає дані про факти, господарські операції, які вже сталися і на які вплинути вже не має можливості. Управлінці, менеджери підприємства цікавляться інформацією, аналіз якої дає змогу збільшувати доходи за рахунок зменшення витрат, оперативно впливати і контролювати формування собівартості продукції, визначати стратегію і перспективи розвитку підприємства.

Формування механізму жорсткої конкуренції, непостійність ринкової ситуації ставлять перед підприємством необхідність ефективного використання внутрішніх резервів з одного боку, а з іншого своєчасно реагувати на зміну зовнішнього середовища. При цьому перед системою управління постає головне завдання: отримання максимального прибутку при мінімальних виробничо-господарських витратах.

Саме впровадження концепції управлінського обліку на підприємстві дозволяє вирішити дану проблему. Найбільший ефект ресурсозбереження і зниження собівартості продукції досягається при створенні комплексної системи управління собівартістю продукції, що містить у собі підсистеми: прогнозування і планування витрат та собівартості, обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, аналізу собівартості і підготовки проектів управлінських рішень, спрямованих на зниження виробничих витрат. Повною мірою створення системи управління собівартістю відповідає впровадження на підприємстві управлінського обліку, аналізу та аудиту витрат на виробництво.

Всі перераховані вище проблеми і зумовили вибір теми дипломної роботи.

Метою роботи є розробка пропозицій щодо вдосконалення впровадження передового досвіду вітчизняної науки і практики із впровадження системи управлінського обліку досліджуваного підприємства.

Для досягнення цієї мети в роботі поставлено вирішення таких **завдань**:

- визначити сутність управлінського обліку, його функції та місце в інформаційній системі;
- дослідити історичний аспект становлення концепції управлінського обліку;
- сформулювати принципи та етапи організації системи управлінського обліку на підприємстві;
- дослідити методику обліку прямих та непрямих виробничих витрат і повної собівартості продукції в цілому;
- дослідити методику обліку витрат та собівартості продукції за методом «директ-костінг»;
- визначити підходи до обліку витрат та калькулювання собівартості на основі видів діяльності;
- провести аналіз витрат на виробництво та собівартість продукції досліджуваного підприємства;
- дослідити методику аналізу «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток»;
- сформулювати пропозиції, щодо здійснення аудиту витрат і собівартості продукції.

Об'єктом дослідження виступила господарська діяльність товариства з обмеженою відповідальністю «Торговий дім «Сервус».

Предметом дослідження є теоретичні і практичні розробки щодо організації обліку витрат в системі управлінського обліку.

Наукова новизна полягає у здійсненні критичної характеристики та порівняльного аналізу методики управлінського обліку в частині узагальнення інформації щодо витрат, визначенні напрямків вдосконалення їх обліку, здійснення системного дослідження взаємозв'язку обліку виробничих витрат та функцій управління.

Практична значущість полягає у здійсненні факторного аналізу матеріальних і трудових витрат досліджуваного підприємства та визначення резервів їх зниження. Пропонована методика аудиту дозволить покращити рівень контрольної роботи на підприємстві.

Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку літературних джерел та додатків.

За результатами дослідження опубліковано статтю в студентському науковому збірнику на тему «Облік витрат за нормативним методом і методом «стандарт-кост» .

ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Сутність управлінського обліку, його функції та місце в інформаційній системі

Бухгалтерський облік, як система, забезпечує інформацію в безперервному ланцюгу подвійного запису фактів господарської діяльності на рахунках, а подвійний запис разом з іншими елементами методу бухгалтерського обліку створює замкнутий контур інформаційних зв'язків у системі рахунків обліку, що чітко окреслює його межі.

Системою бухгалтерського обліку можна назвати сукупність прийомів і методів, за допомогою яких узагальнюються процеси виробництва, постачання і реалізації продукції, вирішуються чітко визначені цілі й забезпечується управління підприємством на основі реалізації його тактичних і стратегічних завдань.

Завданнями облікової системи є визначення кінцевого результату діяльності суб'єкта господарювання в необхідні для управління терміни, забезпечення контролю за використанням ресурсів на рівні підприємства та центрів відповідальності. Бухгалтерський облік виступає з'єднуючою ланкою між виробничо-фінансовою діяльністю господарюючих суб'єктів і особами, що приймають рішення. Діючі принципи та правила організації обліку змінюються відповідно до потреб підприємств, організацій та інших суб'єктів господарювання.

У системі бухгалтерського обліку формується різноманітна інформація для управління, однак вона у більшості випадків не використовується через те, що усталеною стала практика, коли бухгалтерія обробляє інформацію і подає її в основному зовнішнім користувачам, а самим апаратом управління ця інформація використовується епізодично. Однак, всі ланки системи бухгалтерського обліку повинні служити загальній меті - забезпеченню

органів управління необхідною обліковою інформацією для регулювання поведінки керованого об'єкту. Одночасно ця функція системи є метою і змістом всіх її ланок.

Залежно від змісту інформації, яка виступає вихідним продуктом обліку, у внутрішній структурі системи обліку традиційно виділяють фінансовий та управлінський облік, які можуть розглядатись як підсистеми загальної системи обліку, і як окремі системи. Фінансовий облік формує інформацію, яка призначена переважно для зовнішніх користувачів: акціонерів, інвесторів, кредиторів тощо, а управлінський облік покликаний забезпечити інформацією внутрішніх користувачів підприємства для прийняття правильних управлінських рішень. Фінансовий облік ґрунтується на Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ), в основі яких лежить теорія англо-американської школи обліку, ідея якої полягає у відображенні, перш за все, економічного змісту фактів господарського життя. Як вказує Р.В.Ромаїв, це і визначає підходи МСФЗ до кваліфікації основних облікових категорій: активів, зобов'язань, доходів, витрат, прибутку, капіталу та інших до оцінки елементів звітності. Україна ж, як і багато інших держав на пострадянському просторі, історично належить до так званої континентально-європейської школи, теоретичні основи якої складає орієнтація на правовий зміст фактів, що відображаються. Прикладом цього може бути така ситуація, коли критерієм визнання активу виступає обсяг юридичних прав на нього. Тобто, якщо майно належить підприємству на правах власності – воно відносить його до активів. З економічної ж точки зору і з точки зору МСФЗ основним критерієм визнання активу є здатність його приносити підприємству доходи, незалежно від наявності права власності на це майно [73, С.314].

Процес адаптації зарубіжних прийомів і методів ставить перед вітчизняною обліковою теорією питання про визначення основних понять і категорій, зокрема таких як «управлінський облік», «виробничий облік» та

інші. Аналіз економічної літератури дозволяє визначити кілька поглядів на проблему взаємовідносин управлінського та виробничого обліку.

Так, одні автори вважають приведені вище поняття і явища господарської практики, які за ними стоять, рівнозначними за змістом, інші намагаються побудувати різні системи взаємозв'язку між ними як елементами і цілим. Один з перших дослідників даного питання М.Г. Чумаченко вказує, що на відміну від обліку витрат в управлінському обліку центр уваги зміщується на складання попередніх кошторисів, на систематичний аналіз витрат виробництва, на оперативне виявлення відхилень від кошторисів [92,С.4].

З.В.Задорожний вважає, що управлінський облік, крім внутрішньогосподарського, включає бюджетне планування, внутрішньогосподарський контроль та аналіз витрат, доходів і фінансових результатів та проектування рішень за наведеними об'єктами обліку [35, С.9].

Дані визначення співпадають із думкою інших авторів, які вважають, що основою управлінського обліку є аналітичний облік витрат. Інші автори, зокрема С.О. Стуков [78,С.22], вказують, що ефективною системою інтегрованого обліку, який комплексно характеризує протікання і результати виробничо-господарської діяльності на різних рівнях і дані якого використовуються на рівні підприємства, повинен стати виробничий облік. На базі бухгалтерського обліку він синтезує елементи всіх видів господарського обліку, а також елементи економічного аналізу, що забезпечує можливість активного спостереження за величиною, напрямком і ефективністю витрачання виробничих ресурсів.

Згідно з вітчизняним законодавством внутрішньогосподарський (управлінський) облік - це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [36]. В документах Національної федерації бухгалтерів США управлінський облік трактується як процес пізнання, оцінки, накопичення, аналізу, підготовки, тлумачення і повідомлення фінансової інформації, яка

використовується управлінський апаратом для планування, визначення вартості і контролю в рамках підприємства [27, С.89]. Як зазначає Р.В.Романів, з даного визначення випливає, що управлінський облік являє собою обліковий метод, який готує фінансову інформацію для здійснення підприємством функції планування, контролю і прийняття рішень [71, С.32]. Такі визначення, з нашої точки зору, є не досить чітким, тому що не вказують об'єкт дослідження управлінського обліку, крім того, на етапі прийняття рішень адміністрація користується різноплановою інформацією, а не тільки обліковою, а повідомлення носять не тільки фінансовий характер, але і оперують натуральними вимірниками. Щодо терміну «виробничий облік», то згідно визначення К. Друрі основним його завданням є визначення собівартості продукції для складання фінансових звітів [33, С.29]. Інші зарубіжні дослідники зводять функцію управлінського обліку до обробки інформації про витрати з метою створення бази для прийняття рішень, а збір цієї інформації для потреб управління вони покладають на виробничий облік. Інакше кажучи, основним об'єктом виробничого обліку є витрати, які відображаються в різних аналітичних розрізах обслуговує як у фінансовому, так і в управлінському обліку.

Джей К. Шім і Джоел Сігел розширюють дане твердження і вважають, що виробничий облік призначений для складання внутрішніх звітів, необхідних для використання апаратом управління при плануванні, здійсненні контролю і прийнятті рішень. Найважливішим аспектом таких внутрішніх звітів повинен бути аналіз витрат [92, С.6].

Розглянувши різні точки зору, Р.В.Романів управлінський облік визначає як інтегровану систему обліку, яка займається плануванням, контролем та аналізом витрат і доходів у сфері постачання, виробництва і збуту готової продукції, систематизуючи в своїй основі фінансову та нефінансову інформацію для прийняття управлінських рішень [71, С.33].

Виробничий облік займається систематизацією інформації про витрати на виробництво продукції і постачанням такої інформації фінансовому

обліку в розрізі елементів витрат, а в управлінському обліку - в розрізі статей витрат на виробництво та витрат за сферами відповідальності.

Таким чином, виробничий облік є однією з підфункцій управлінського та фінансового обліку. Він ширший від простого обліку витрат, але вузьчий від управлінського обліку.

В розробці концепції управлінського обліку, як відзначають вчені-економісти, простежуються два напрямки - американський і європейський. Основна різниця між ними полягає у тому, що в американській системі оперативному контролю за витратами виробництва приділяють значно більше уваги, ніж калькулюванню собівартості продукції. Європейська ж система основною своєю метою ставить точне визначення собівартості продукції із застосуванням при калькулюванні статистичних прийомів і методів, які ґрунтуються на математично - виражених співвідношеннях між витратами, з яких складається собівартість окремих видів продукції.

Якщо європейські автори (Задорожний З.В., М.С Пушкар, Я.В. Соколов та інші) центр уваги зміщують на вироблення перш за все різнобічної калькуляційної інформації, то в розумінні американських авторів (Є.Каплан, Д. Джонсон) точністю такої інформації можна знехтувати, віддаючи перевагу пофакторному аналізу і стратегії вироблення рішень в умовах невизначеності.

Як і в загальній підприємницькій діяльності в бухгалтерському обліку ризику виникають з невизначеності. Причини, виникнення останньої Р.В.Романів поділяє поділити на зовнішні та внутрішні [74, С.206].

До зовнішніх причин відносяться: стабільність бухгалтерського та податкового законодавства, загальна прогнозованість економічної ситуації в країні (облікова ставка НБУ, рівень інфляції, соціальні стандарти), можливість прогнозування рівня конкуренції, інвестиційного клімату, в деяких галузях (будівництво, сільське господарство) - характер впливу погодних умов, імовірність появи форс-мажорних обставин. До внутрішніх причин, в першу чергу, слід віднести низький професійний рівень облікових

працівників та відсутність роботи з підвищення їх кваліфікації, плінність кадрів в бухгалтерській службі, в тому числі головних бухгалтерів та провідних спеціалістів, порушення в методиці та організації ведення бухгалтерського обліку, невідповідність вимогам галузевої специфіки, розбалансованість інформаційних потоків на підприємстві, відсутність наукового підходу до формування облікової політики, несвоєчасність її коректування і технології облікового процесу у зв'язку із змінами в нормативно-правових актах, відсутність служби внутрішнього аудиту та загальний низький рівень контрольної роботи на підприємстві .

Необхідність формування управлінського обліку пов'язана з тим, що фінансовий облік повною мірою не в змозі своєчасно задовольнити потреби керівництва в необхідній управлінській інформації. Він швидше зорієнтований на зовнішніх користувачів звітності та власників підприємства, які насамперед цікавляться отриманими загальними фінансовими результатами, фінансовим станом на певну дату. Фінансовий облік надає дані про факти, господарські операції, які вже сталися і на які вплинути вже не має можливості. Управлінці, менеджери підприємства цікавляться інформацією, аналіз якої дає змогу збільшувати доходи за рахунок зменшення витрат, оперативно впливати і контролювати формування собівартості продукції, визначати стратегію і перспективи розвитку підприємства. Таку інформацію може надати управлінський облік, дані якого є конфіденційними. Управлінський облік в усіх державах, у тому числі в Україні, є не регламентованим, однак можливе нормативне визначення загальних принципів і концепції управлінського обліку, підходів і типів його організації, принципової побудови системи рахунків управлінського обліку і їх ув'язки з рахунками фінансового обліку.

Управлінський облік за багатьма ознаками відрізняється від фінансового (Додаток А).

Більш детально про відмінності у користувачах облікової інформації демонструє рис.1.1.

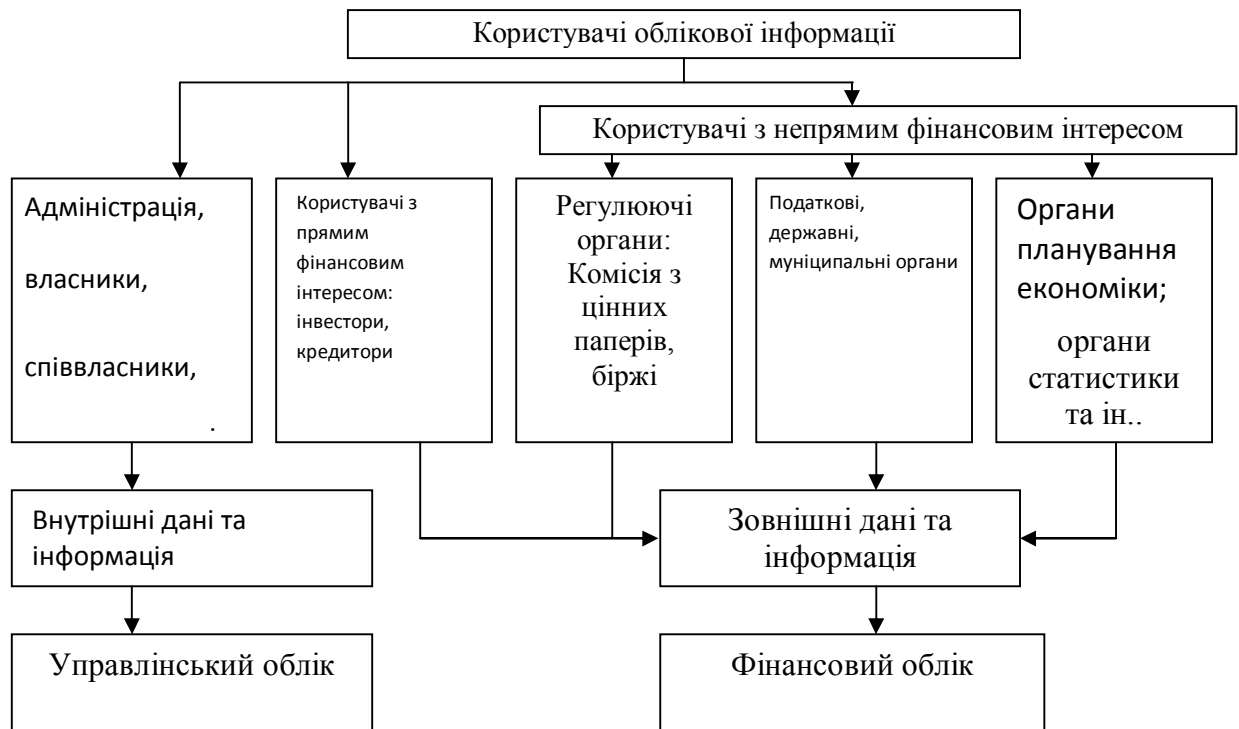


Рис.1.1 Користувачі облікової інформації.

Проте незважаючи на такі відмінності, управлінська і фінансова бухгалтерія тісно пов'язані між собою. Поряд із такими суттєвими відмінностями як мета, основні завдання, способи списання і групування виробничих витрат, очевидний загальний для фінансового і управлінського обліку об'єкт - процеси постачання, виробництва і збуту, які в сукупності і представляють собою кругообіг господарських засобів. Крім того для даних видів обліку єдиною базою даних є первинна документація, яка використовується в обидвох видах обліку.

Сучасна концептуальна основа управлінського обліку викладена в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) «Концепції управлінського обліку». У цьому документі розглянуто чотири групи концепцій: концепції, пов'язані з функцією; концепції, пов'язані з використанням результатів; концепції, пов'язані з процесом і технологією; концепції, пов'язані з потенціалом функції. Перша група концепцій описує функцію управлінського обліку з точки зору її орієнтації на: продуктивність ресурсів; створення вартості; господарські процеси; командні дії [30, С.22].

По-перше, управлінський облік концентрує увагу на ефективності трансформації ресурсів з однієї форми в іншу в процесі господарської діяльності підприємства. Ресурси у фізичній та грошовій формі розглядають як ресурси, спожиті структурами, системами, процедурами, процесами, персоналом [25, С.28].

По-друге, ефективність використання ресурсів оцінюють, виходячи зі створення вартості на ринках продукції або послуг (для клієнтів) і ринках капіталу (для акціонерів), а також для задоволення потреб інших ключових учасників діяльності (постачальників, персоналу, суспільства загалом).

По-третє, управлінський облік зосереджують на ключових процесах діяльності, до яких залучені клієнти, постачальники та інші учасники. Тому зазвичай розглядають: взаємозв'язки господарських процесів у межах вартісного ланцюжка підприємства; зв'язок господарських процесів із технологіями, структурами, системами та культурами; зв'язок між господарськими процесами та стратегіями щодо продуктів (послуг); шлях, яким ресурси використовують та споживають у процесі діяльності для створення вартості.

По-четверте, процедури управлінського обліку здійснюють у межах та для забезпечення різних груп (команд) персоналу, які можуть мати стратегічні, тактичні або оперативні цілі. Отже, функція управлінського обліку спрямована на ефективне використання всіх ресурсів для створення вартості в інтересах усіх учасників, які залучені до процесів господарської діяльності, з урахуванням цілей та завдань відповідних груп персоналу. Друга група концепцій пов'язана з використанням результату здійснення функції управлінського обліку — з точки зору підзвітності, результативності та порівняння з еталоном. Це означає, що результати управлінського обліку оцінюють, виходячи з доданої їм вартості на підставі судження щодо перспективи використання цих результатів користувачами. Вартість, додана управлінським обліком, може бути виражена мірою досягнення поставлених та узгоджених цілей. Такі цілі мають відображати результат управлінського

обліку, що є еталоном усередині підприємства. Третя група концепцій пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою або керівництвом для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку. При цьому доцільно розглядати: рівняння використаних ресурсів і створеної вартості; взаємодію процесів управління; розроблення й оцінювання технології.

1.2 Історичний аспект становлення концепції управлінського обліку

Серед вчених-економістів немає єдиної думки про причини поділу облікової системи на управлінську і фінансову. Так, С.О. Стуков [76, С.24-25] вважає, що поділ обліку на управлінський і фінансовий був здійснений в кінці XIX на початку XX століття. Серед причин він називає:

- виділення тієї інформації, яка складала комерційну таємницю, в той час як інша публікувалась у відкритих звітах;
- зміни в організації виробництва, а саме ріст концентрації і централізації капіталу, утворення монополій, що зумовлювало необхідність зосередження бухгалтерії у штаб-квартирі підприємства, між тим як калькуляційна бухгалтерія знаходилась безпосередньо на підприємстві

Тобто причинами становлення управлінського обліку автор вважає посилення впливу інформаційних і організаційних аспектів у функціонуванні виробництва.

М.Г.Чумаченко крім вказаних вище аспектів відзначає ще і вплив правового (ріст числа нематеріальних активів) та економічного (інфляція, зміни у структурі собівартості продукції, а саме ріст витрат на реалізацію, витрат на НДДКР) аспектів [92, С.10].

В публікації Міжнародної Федерації бухгалтерів розглядаються чотири етапи розвитку управлінського обліку.

Етап 1. До 1950 р. увага була зосереджена на калькулюванні витрат і

фінансовому контролю через використання таких методів, як бюджетування і облік витрат.

Етап 2. До 1965 р. центр уваги був зміщений до подання інформації для планування і контролю з допомогою таких методів, як аналіз прийняття рішень і облік за центрами відповідальності.

Етап 3. До 1985 р. увага була сфокусована на скороченні безповоротних витрат ресурсів, що використовуються в бізнес-процесах, через аналіз технологічних процесів і управління витратами.

Етап 4. До 1995 р. увага була перенесена на створення вартості шляхом ефективного зростання ресурсів за допомогою методів вивчення носіїв споживчої цінності, біржової вартості акцій і за рахунок організаційних інновацій [27, С.287].

Л.В. Нападовська виділяє такі етапи виникнення та еволюції управлінського обліку:

- калькуляційний облік (кінець XIX - початок XX ст.);
- виробничий облік з елементами управлінського (початок XX - 50-ті роки XX ст.);
- управлінський облік, як окрема галузь теоретичних і практичних знань (50-70 роки XX ст.);
- стратегічний управлінський облік (70-ті роки XX ст. - сучасний період) [59, С. 48].

На думку М.С. Пушкаря, Р.В.Романіва, Н.В.Гудзь, управлінський облік виник ще у 19 сторіччі, проте обґрунтував його на ануковій основі Р.Антоні [69, С. 78].

Дослідження історичних аспектів управлінського обліку дає змогу виокремити чотири основні стадії: зародження, формування, розвиток та інтеграцію.

Перша стадія охоплює період від початку XIX ст. до початку XX ст. До 1800 р. підприємства були переважно невеликими й зорієтованими на

родинний бізнес. За цих умов не було особливих потреб в управлінському обліку. Управлінські рішення приймали безпосередньо власники підприємств.

У другій половині XIX ст. спостерігаються перші розробки теорії обліку витрат, які знайшли відображення у праці Джона Фелса і Еміля Гарне «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення», виданій у 1867 р.

Запропонований ними підхід дозволяв системно контролювати затрати в облікових регістрах і передбачав розподіл витрат на постійні та змінні.

Упродовж 1825-1925 р. спостерігається збільшення кількості великих підприємств, що зумовило зростання потреби в нових методах обліку та управління [27, С.288-289].

Саме в цей період було розроблено більшість сучасних методів управлінського обліку.

Зокрема, на текстильних фабриках уже на початку XX ст. менеджери отримували інформацію про вартість часу оброблення сировини, собівартість одиниці продукції та витрати на одного робітника.

Інформацію управлінського обліку використовували для:

- контролю та підвищення ефективності;
- прийняття рішень щодо ціноутворення й асортименту.

Інформація стосовно продуктивності праці вможлилювала прийняття рішень щодо додаткової винагороди найпродуктивнішим робітникам та вдосконалення технологій.

На початку XX ст. з'ясувалося, що традиційний облік не зовсім задовольняє потреби управління за умов загострення конкуренції, ускладнення технології й організації виробництва. Внаслідок цього на підставі розробки методів нормування праці (системи Тейлора, Ганта, Черча) було посилено контрольну функцію обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень.

Уперше ідеї, покладені в основу цієї системи, висунув американський інженер Гарінгтон Емерсон, котрий наголошував, що метою обліку є збільшення кількості та інтенсивності застережень. Ці застереження потрібні

для пошуку правильного курсу господарської діяльності підприємства. Облік має спрямовуватися в майбутнє, оскільки передбачення означає попередження. Ці ідеї були втілені в життя співробітником аудиторської фірми «Прайс Вотерхауз» Чартером Гаррісоном, який у 1912 р. опублікував концепцію обліку, що дістала назву «стандарт-костінг» [76, С.99-100].

Починаючи з 1975 р., важливими факторами, що вплинули на розвиток управлінського обліку, були:

- автоматизація виробництва та комп'ютерні інформаційні технології;
- глобальна конкуренція.

З 1986 р. значну увагу приділяють зниженню втрат ресурсів, що використовуються в господарській діяльності, завдяки аналізу процесів і технологій управління витратами.

У зв'язку з цим дедалі більшу увагу приділяють удосконаленню методів калькулювання собівартості продукції.

Саме в цей час Р. Купер і Р. Каплан обґрунтували актуальність калькулювання на основі аналізу діяльності. Поширення системи управління «якраз вчасно», яку започаткувала японська компанія «Тойота», зумовило появу адекватних методів обліку, зокрема калькулювання шляхом зворотного потоку.

Підсумовуючи дані дослідження, можна зробити висновок, що зростання невизначеності ринкового середовища буде сприяти розвитку стратегічного напрямку досліджень в управлінському обліку, широкому застосуванню економіко-математичних методів при моделюванні господарських ситуацій. Комплексна автоматизація управлінських процесів, розробка та впровадження прогресивних технологій дозволить підвищити ефективність обробки економічної інформації, що дасть змогу більш точно прогнозувати як необхідні параметри виробництва, так і варіанти поведінки підприємства у зовнішньому економічному середовищі.

1.3. Принципи та етапи організації системи управлінського обліку на підприємстві

Система обліку, що відповідає вимогам управління, складається з певного ряду процедур. До того ж склад елементів системи управлінського обліку може змінюватися в залежності від цілей управління. Проте, будь-яка система обліку, організована на конкретному підприємстві, відповідає загальноприйнятим принципам.

Загальноприйнятими принципами, які можна застосувати до управлінського обліку є наступні.

Принцип безперервності діяльності підприємства, що передбачає оцінку діяльності активів та зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі. Цей принцип спрямовує бухгалтерів на створення інформаційного обслуговування рішень довгострокових проблем: аналіз конкурентоспроможності виробництва продукції, постачання сировини і матеріалів, зміни асортименту і освоєння нових продуктів, інвестицій тощо.

Принцип єдиного грошового вимірника в плануванні та обліку виробництва забезпечує між ними прямий і зворотній зв'язок.

Інформація, яка готується в системі управлінського обліку, базується на фінансовій інформації, разом з тим вона більш деталізована і, крім того, не обов'язково виражена в грошовій оцінці.

Планово-облікові одиниці розкривають сутність систем оперативно-виробничого планування на різних його рівнях. За їх допомогою виникає реальна можливість для розробки методології системи обліку, заснованій на тісному взаємозв'язку показників управлінського обліку виробництва і фінансового обліку витрат, визначення результатів господарювання окремих структурних підрозділів.

На різних рівнях оперативно-виробничого планування планово-облікові одиниці є або більш узагальненими, або, навпаки, деталізованими. В основу деталізації покладений принцип переходу від більших одиниць на

рівні підприємства (виріб, виробниче замовлення, серія виробів, найменування і т.д.) до дрібніших на рівні цеху, ділянки, бригади (деталь, операція, комплекс операцій, машино-комплект, вузловий комплект, бригадний комплект тощо).

Слід зазначити, що планово-облікові одиниці управлінського обліку виробництва та одиниці виміру готової продукції, зданої на склад, що застосовуються в бухгалтерському обліку, - ідентичні. Через них простежується зв'язок управлінського і фінансового обліку виконаних замовлень. При цьому можливе будь-яке групування даних в тому чи іншому виді обліку за об'єктами управління чи групування за видами продукції, виробничими замовленнями або структурними підрозділами. Крім того, на рівні підприємств планово-облікові одиниці збігаються з об'єктами калькулювання або є їх частиною. На рівні структурних підрозділів планово-облікові одиниці можуть бути використані при виборі об'єктів обліку витрат.

Управлінський облік здатний таким чином формувати показники внутрішньої звітності за даними первинного обліку, що вони стають *системою комунікацій всередині підприємства*. На нульовому рівні виникає облікова інформація в первинних документах, звітах основних і допоміжних цехів; на першому рівні групується інформація у зведених документах відділу постачання, виробничих підрозділів, збутового і фінансового відділів, бухгалтерії, складського господарства; на наступних рівнях відбувається об'єднання і формування звітної зведеної документації в функціональних відділах заводууправління (головного конструктора, головного механіка, головного технолога, відділу кадрів тощо).

На найвищому рівні відбувається узагальнення зведеної інформації, що надійшла із структурних підрозділів, і перетворення її в результативну звітну документацію відділами - виробничо-диспетчерським, планово-економічним і бухгалтерією. Зміст звітів залежить від їх цільового призначення або посади керівника, для якого вони призначені: поточні оперативні звіти виробничих

підрозділів - для оцінки результатів роботи, звіти про витрати на виробництво - для прийняття оперативних рішень тощо.

В табл.1.1 зображено принципи організації управлінського обліку на підприємстві.

Таблиця 1.1

Принципи організації управлінського обліку на підприємстві

Організація управлінського обліку на підприємстві складається з етапів , зображених на рис.1.2

Принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання. Кошторисами (бюджетом) охоплюються виробництво, реалізації, розподіл і фінансування.

Створення системи управлінського обліку для конкретних цілей також відбувається в три етапи, на кожному з яких вирішуються свої специфічні завдання (табл.1.2).

Рис.1.2. Етапи побудови управлінського обліку на підприємстві

В управлінському обліку особлива увага приділяється внутрішній інформації, яка характеризує різні сторони виробничої діяльності структурних підрозділів, носить оперативний характер і відображає хід виробництва та реалізації продукції.

Вся сукупність інформації містить множину підсистем , що дозволяють забезпечити релевантною інформацією менеджера, який приймає конкретні рішення. В таблиці 1.3 наведено узагальнену інформацію , яка потрібна особам, які управляють виробничою діяльністю.

Впровадження концепції управлінського обліку неможливо проводити без відповідного нормативного забезпечення цього процесу.

Таблиця 1.2.

Етапи створення підсистеми управлінського обліку

№ етапу	Зміст етапу	Дії по етапу
1	2	3
Етап 1	Формування управлінського рішення облікової задачі або аналіз і опис існуючого	1) визначаються управлінські завдання та порядок їх управлінського вирішення; 2) визначається перелік даних, необхідних для її вирішення, система їх збирання та правила документообігу; 3) визначаються результати, яких планується досягти, та призначаються відповідальні особи за досягнення визначених результатів
Етап 2	Ув'язка прийнятих рішень з існуючими управлінськими рішеннями, обліковою політикою, бухгалтерською практикою та з існуючими обліковими технологіями	1) узгоджуються дані управлінського обліку з даними фінансового 2) вносяться зміни до облікової політики або купується нове програмне забезпечення з відповідними функціями
Етап 3	Впровадження облікових технологій	1) офіційно покладається відповідальність на конкретних працівників за збирання та аналіз даних; 2) відбувається розробка посадових інструкцій для виконавців.

Для стимулювання процесу формування вітчизняних систем управлінського обліку повинна бути створена чотирирівнева нормативно – правова база України.

Необхідно зазначити, що перші три рівні в Україні вже, практично, сформовані. Так прийнято основний закон, прийнято більшість стандартів і План рахунків, який відповідає міжнародним стандартам обліку. Хоча до системи управлінського обліку безпосереднє відношення має лише Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [36].

Аналіз прийнятого документу дозволяє відзначити його безсумнівну прогресивність і відповідність міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. До позитивних сторін даного Закону слід віднести визначення десяти принципів, на яких ґрунтується ведення бухгалтерського обліку і звітності в Україні (стаття 4), надання самостійності підприємств як у виборі облікової

політики, так і у розробці систем та форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку (стаття 8). Поряд з цими перевагами він має і ряд суттєвих недоліків.

Таблиця 1.3

Структура облікової інформації про виробництво за рівнями управління

Рівень	Назва рівня управління	Місце виникнення витрат	Об'єкт витрат	Собівартість	Об'єкт калькулювання
I	Підприємство	Підприємство	Готова продукція роботи, послуги підприємства	Повна	Вироби, продукти, роботи, послуги
II	Виробництво як частина діяльності підприємства	Виробництво	Партії деталей, вузлів, комплектів	Виробнича	Деталі, вузли, комплекти
III	Цех	Цех	Партії деталей, вузлів, комплектів	Цехова (прямі витрати)	Деталі, вузли, комплекти
IV	Виробнича дільниця	Дільниця	Технологічні операції дільниці	Прямі витрати дільниці	Деталі, вузли, комплекти
V	Бригада або виробничий центр	Бригада	Операції технологічного процесу, закріплені за бригадою або робочим центром	Прямі витрати бригади або робочого центру	Деталі, вузли, комплекти
VI	Робоче місце	Робоче місце (верстат)	Операція технологічного процесу	Прямі витрати робочого місця	Деталі, вузли, комплекти

Так, зокрема, досить вузько дано визначення облікової політики підприємства, під якою слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

За своїм змістом робочі інструкції повинні відображати конкретні виробничі умови організації і технології кожного виробничого підрозділу підприємства, і, що не менш важливо, оперативно реагувати на їх зміни. Особливе місце на даному рівні відводиться організації нормативної бази підприємства. Нормативна база підприємства повинна створювати модель формування витрат та доходів від реалізації продукції, а відхилення від цієї моделі повинні стати об'єктом оперативного економічного аналізу. Тоді нормативні бази будуть орієнтовані на системний контроль за поточними нормами і нормативами. Для цього пропонується створити централізовану форму нормативних баз, в основу якої повинна бути закладена ідея інтеграції функцій нормування, прогнозування, лімітування, калькуляційного обліку і економічного аналізу витрат на виробництво та збут продукції. Міжнародна практика показує, що найбільшої ефективності досягається така форма централізації нормативної бази, яка передбачає відособлення лінійних об'єктів управління. При цьому узагальнюючим стає завдання визначення внеску кожного виробничого підрозділу в загальні фінансові результати діяльності підприємства.

Такий підхід означає, що нормативна база підприємства складається з «малих» нормативних баз кожного цеху основного, допоміжного і обслуговуючого виробництва, комерційних, технічних та інших служб апарату адміністрації підприємства, які формуються за технологічними процесами, переліком закріпленої продукції статтями витрат і доходів, які прямо залежать від їх діяльності.

Рівень нормативних баз підприємств в багато чому визначається первинною документацією на підготовку виробництв. Для того, щоб уникнути втрат робочого часу на створення і перевірку первинної документації необхідно при впровадженні ПЕОМ в АРМ-технолога включати завдання комплексної автоматизації підготовки всієї первинної документації і, в першу чергу - технологічної. Нормативні бази повинні стати об'єктом

системного бухгалтерського контролю. В зв'язку з цим необхідно кожного місяця проводити інвентаризацію поточних норм.

Цілеспрямоване регулювання витрат та доходів в управлінському обліку вимагатиме наявності не тільки диференційованих технічно- і економічно-обґрунтованих норм та відпускних цін і тарифів, але й створення певного комплексу постійних робочих розрахунків для нормативної бази. Для цього потрібно забезпечити єдність норм і нормативів, які використовуються в нормативних розрахунках: калькуляціях нормативної і планової собівартості, відпускних цінах, тощо. Поточні норми в міжнародній практиці вважаються нормативною моделлю виробництва і його дохідності, оскільки вони відображають економічну вигідність інвестицій у виробництво. Тому тільки «жорсткі» норми можна використати для системного контролю за витратами та їх оперативного регулювання при зміні ринкової кон'юктури. Правильно організована нормативна база є основою впровадження нормативного методу обліку витрат. В нових умовах управління нормативний метод розглядається не лише, як метод обліку, але і як відповідна система організації виробництва, що встановлює нерозривний зв'язок між технологічною, конструкторською і матеріальною підготовкою виробництва і безпосередньо самим процесом виробництва, як метод господарювання, керівництва і планування. Він тісно пов'язаний з організацією всієї виробничо-господарської діяльності підприємства. Тому можливості його застосування обумовлені перш за все чіткою організацією виробництва.

Під нормою виробничих витрат розуміють мінімальну кількість матеріальних, грошових і трудових витрат, необхідних для виготовлення даного виду продукції. При цьому важливо, щоб норми витрат на виробництво були науково обґрунтованими і орієнтувались не на індивідуальні витрати конкретного підприємства, а на галузеві стандарти.

В залежності від тривалості дії норми і часу розрахунку розрізняють поточні і планові норми.

Складання планів робіт, відпуск матеріалів на робочі місця, оплата праці робітників за виконані роботи здійснюється на основі поточних або діючих норм.

Планові норми передбачаються кварталними і річними планами, розраховуються на основі очікуваних на запланований період норм з врахуванням ефективності від впровадження організаційно-технічних заходів.

Поточні нормативи повинні постійно підтримуватись на рівні останніх досягнень науки і техніки шляхом їх перегляду, вдосконалення методів визначення потреб підприємства в засобах виробництва і розробки технічно обґрунтованих норм витрачання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, а також нормативів використання обладнання, машин і механізмів.

Розглянемо етапи застосування нормативного методу.

На першій стадії визначається собівартість продукції за діючими прогресивними нормами розподілу сировини, матеріалів, заробітної плати та інших виробничих витрат. На цій стадії розрахунковим шляхом визначається величина витрат виробництва. Вона встановлюється на основі діючих на початок звітного періоду норм кожного елемента витрат. На цій стадії визначається ступінь економічності виробництва. При вивченні нормативного господарства на промислових підприємствах встановлено, що у технологічній карті планові норми вищі від передбачених на 15-20 відсотків. У сільськогосподарському виробництві процент цих відхилень ще вищий.

Встановлення реальних норм витрат на окремі види продукції — важлива початкова стадія калькулювання, на якій вишуковують резерви, визначають економічність виробництва. Тому тільки науково обґрунтовані норми можуть бути вихідною базою калькулювання, як основної і головної облікової роботи на попередній стадії нормативного методу обліку витрат на виробництво.

При правильній організації і веденні технологічного процесу фактичні витрати на виробництво не повинні перевищувати нормативні. Відхилення від

нормативної собівартості за цих умов можуть бути наслідком порушення даної технології або виявленням прихованих резервів.

На другій стадії нормативного обліку в процесі виробництва виявляються відхилення від встановлених норм витрат.

Відхилення — це порушення встановлених норм під час виробничого процесу внаслідок невиконання передбаченої нормативною калькуляцією організаційної роботи підприємства.

На цій стадії нормативного методу обліку під час процесу виробництва повинно бути забезпечено розчленоване відображення відхилень від встановлених норм за місцями їх виникнення, із визначенням причини і встановленням особи, що їх допустила, а також розрахунку їх впливу на собівартість продукції. Саме в розчленованому відображенні в обліку відхилень від встановлених норм і витрат за нормою і полягають найцінніші властивості нормативного методу обліку. Періодично переглядаючи норми витрат, а значить і їх зміни, обов'язковим є перегляд і зміна нормативної калькуляції, так як вона обчислюється за діючими на початок місяця нормами. Виявлення відхилень від встановлених норм, заповнення і обробка первинних документів, а також групування відхилень за причинами і винуватцями — являють собою перший ступінь оперативного аналізу, тобто суцільне переплетення нормативного обліку з аналізом. Цей зв'язок посилюється тим, що до аналітичної роботи залучаються не тільки працівники економічних служб, але інженери-техніки, спеціалісти господарства і керівники госпрозрахункових підрозділів, безпосередні виконавці робіт. Без організації оперативного контролю і аналізу собівартості продукції дія і ефективність нормативного методу як джерела економічної інформації, що використовується для управління господарством, значно б знизилась.

Важливим при організації управлінського обліку є порядок побудови та застосування аналітичного обліку на підприємстві, який полягає, перш за все, в організації необхідних розрізів аналітичних рахунків для синтетичних

рахунків. Саме аналітичні рахунки забезпечують потрібну для управління та контролю ступінь деталізації і агрегування даних.

Для оперативного управління і керівництва роботою підприємства, контролю та планування обсягу матеріально-технічного постачання; для контролю за збереженням всіх видів власності необхідний детальний облік витрат на виробництво; для здійснення розрахунків з працівниками (персоналом), з постачальниками, з бюджетом також необхідні конкретні дані, що детально характеризують всі сторони діяльності підприємства; для управління, керівництва, контролю і планування господарських процесів, організації розрахунків з робітниками, замовниками, бюджетом, власниками у адміністрації підприємства виникає потреба в інформації, з різним ступенем узагальнення: як зведених, так і більш детальних.

Узагальнені характеристики об'єктів бухгалтерського обліку (активів, зобов'язань, капіталу) відображаються на синтетичних рахунках, а деталізована інформація – на аналітичних рахунках.

Управлінський облік пов'язує процес управління з обліковими процесами. Щоб підняти свій статус, бухгалтер повинен правильно зрозуміти потреби керівників і сприяти їх задоволенню так само, як і покращувати техніку облікових процедур.

Для управління менеджерам потрібні не просто дані про витрати, а інформація про об'єкт витрат – продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

На жаль, в сучасний період управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства, в Україні практично не існує. На це звернув увагу академік М.Г. Чумаченко, який зазначив, що «в даний час ще немає чіткої системи управління процесом скорочення собівартості» [92, С. 5].

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок, що управлінський облік є самостійною підсистемою бухгалтерського обліку із своїм предметом,

методом та завданнями, яка тісно пов'язана з управлінською системою і направлена на зниження витрат виробництва та збільшення прибутків підприємства. Хоча існує ціла низка труднощів, пов'язаних із розумінням сутності, можливостей управлінського обліку, прийомів та методів, його організації, однак є підприємства, які незважаючи на відсутність методичного матеріалу, знаходять його інколи на основі інтуїції та досвіду, а інколи, помиляючись, впроваджують систему управлінського обліку.

Висновки до розділу 1.

1. На сьогоднішній день термін «управлінський облік» застосовується у якості нормативного як у вітчизняній, так і в міжнародній практиці більшості країн. Проаналізувавши всі визначення, управлінський облік можна трактувати як інтегровану систему обліку, яка займається плануванням, контролем та аналізом витрат і доходів у сфері постачання, виробництва і збуту готової продукції, систематизуючи в своїй основі фінансову та нефінансову інформацію для прийняття управлінських рішень.

2. Управлінська і фінансова бухгалтерія тісно пов'язані між собою. Поряд із такими суттєвими відмінностями як мета, основні завдання, способи списання і групування виробничих витрат, очевидний загальний для фінансового і управлінського обліку об'єкт - процеси постачання, виробництва і збуту, які в сукупності і представляють собою кругообіг господарських засобів. Крім того для даних видів обліку єдиною базою даних є первинна документація, яка використовується в обидвох видах обліку.

3. В розробці концепції управлінського обліку, як відзначають вчені-економісти, простежуються два напрямки - американський і європейський. Основна різниця між ними полягає у тому, що в американській системі оперативному контролю за витратами виробництва приділяють значно більше уваги, ніж калькулюванню собівартості продукції. Європейська ж система основною своєю метою ставить точне визначення собівартості продукції із застосуванням при калькулюванні статистичних прийомів і

методів, які ґрунтуються на математично - виражених співвідношеннях між витратами, з яких складається собівартість окремих видів продукції.

4. Етапами організації управлінського обліку на підприємстві є такі:

Етап 1. Методологічний. Обирається модель управлінського обліку в залежності від його мети, визначаються об'єкти та методи обліку витрат, елементи методу бухгалтерського обліку, які будуть служити для формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень

Етап 2. Технічний. Обирається склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності, визначаються напрями руху інформації всередині підприємства

Етап 3. Організаційний. здійснюється розподіл обов'язків між працівниками в підсистемі управлінського обліку.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

2.1 Собівартість продукції в системі управлінського обліку

Поняття собівартість є одним, з важливих завдань управлінського обліку калькулювання собівартості продукції. Собівартість продукції — це виражені в грошовій формі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг).

Собівартість продукції є якісним показником, в якому концентровано відображаються результати господарської діяльності організації, її досягнення і резерви. Чим нижча собівартість продукції, тим більшою є економія праці, краще використовуються основні фонди, матеріали, паливо, тим дешевше виробництво продукції обходиться як підприємству, так суспільству в цілому.

Витрати, які відносяться на собівартість продукції, визначаються галузевими інструкціями з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). До собівартості продукції, зокрема, включаються витрати праці, засобів і предметів праці на виробництво продукції на підприємстві. До них відносяться: витрати на підготовку і освоєння виробництва; витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), зумовлені технологією і організацією виробництва, включаючи витрати на контроль виробничих процесів і якості продукції, що випускається; витрати, пов'язані з раціоналізацією й винахідництвом; витрати по обслуговуванню виробничого процесу, забезпеченню нормальних умов праці й техніки безпеки; витрати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою та перепідготовкою кадрів; відрахування на державне соціальне страхування; витрати по управлінню виробництвом тощо.

Рис.2.1 Класифікація та характеристика собівартості [20, С.78].

Крім цього, до собівартості продукції (робіт, послуг) включаються також втрати від браку, від простоїв за внутрішньовиробничими причинами, нестачі матеріальних цінностей у виробництві й на складах в межах норм природного убутку.

В залежності від того, які витрати включаються до собівартості продукції, традиційно виділяються наступні її види:

- виробнича - включає прямі витрати і загальновиробничі витрати; характеризує витрати цеху на виготовлення продукції;
- маржинальна (обмежена) - це виробнича собівартість, яка характеризує рівень прямих змінних витрат, які припадають на одиницю продукції;
- повна собівартість - виробнича собівартість, збільшена на суму адміністративних, комерційних і збутових витрат. Цей показник інтегрує

загальні витрати підприємства, які пов'язані як з виробництвом, так і з реалізацією продукції;

- індивідуальна собівартість характеризує витрати конкретного підприємства по випуску продукції;
- середньогалузева собівартість - характеризує середні по галузі витрати на виробництво даного виробу і розраховується за формулою середньозваженої із індивідуальних собівартостей підприємств галузі.

Принцип історичної собівартості, покладений в основу бухгалтерського обліку, передбачає пріоритетну оцінку активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання.

Згідно Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, до історичної (фактичної) собівартості повинні включатись лише виробничі витрати: прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати і загальновиробничі витрати.

В системі управління інформація про собівартість може бути використана за наступними напрямками:

- прогнозування, тобто розрахунок величини рівня витрат з метою виявлення шляхів розвитку виробництва і підвищення ефективності його діяльності;
- планування, тобто розрахунок величини витрат на більш короткий проміжок часу з врахуванням організаційного та технічного рівня виробництва. Сюди слід віднести економічне обґрунтування рішень про виробництво нових виробів і зняття з виробництва застарілих; розрахунок економічної ефективності нової техніки, організаційно-технічних заходів і заходів з раціоналізації і винахідництва тощо;
- нормування, тобто визначення оптимального розміру витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, необхідних для виробництва запланованих до випуску готових виробів, виконання робіт і надання послуг;
- облік фактичних виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, враховуючи порівняння фактичних і запланованих

(нормованих) показників з метою розробки заходів у випадку їх розходження;

- аналіз, тобто дослідження поведінки витрат, особливо тих, які викликані відхиленнями від нормального виробничого процесу, визначення факторів, що мали вплив на величину і рівень собівартості, виявлення резервів зниження витрат виробництва;

- контроль і регулювання, оцінка результатів діяльності з метою розробки рішень з вдосконаленням виробничого процесу таким чином, щоб цілі, поставлені перед трудовим колективом і підприємством в цілому, були досягнуті.

При традиційному способі обліку витрат на виробництво фактична собівартість продукції визначається в першій половині наступного за звітним місяця, коли будуть узагальнені дані у відомостях аналітичного обліку витрат на виробництво окремих видів продукції, враховані дані про незавершене виробництво і визначена сума витрат на товарний випуск. Лише після складання звітної калькуляції на кожний вид продукції стає можливим співставити дані про фактичну та планову суму витрат на товарний випуск в цілому та на одиницю продукції і знайти відхилення, які характеризують рівень витрат за окремими статтями калькуляції. Недоліком такого способу контролю є запізнення інформації про негативні відхилення, що не дозволяє прийняти рішення в той момент, коли вони виникли. Отже, відхилення не контролюється апаратом управління і формування собівартості продукції знаходиться поза системою спостереження.

Слід відзначити, що на підприємствах України переважає традиційна система обліку та контролю фактичних витрат, яка доповнюється окремими елементами оперативного контролю (документування витрачання матеріальних ресурсів за допомогою лімітних карт, карт розкрою матеріалів, складання маршрутних листів обробки деталей тощо). Зрозуміло, що окремі елементи такого контролю не можуть замінити собою систему, тому

ефективність впливу апарату управління на формування собівартості дуже низька.

Наука і практика кращих підприємств давно виробили системи контролю за формуванням собівартості продукції, що базуються на нормативних витратах ресурсів. Однією з таких систем є система нормативного обліку і оперативного контролю витрат виробництва.

Як технічний контроль здійснюється за допомогою приладів, що дозволяє попередити небезпеку, так і система нормативного обліку витрат попереджує адміністрацію про відхилення від норм, що свідчить про фінансову небезпеку підприємства. Дисперсія фактичних витрат від нормативних показує позитивні або негативні тенденції у формуванні собівартості, що впливає на калькуляцію собівартості продукції та на її ціну. Якщо дисперсія негативна, то собівартість продукції підвищується. У випадку, коли при підвищенні собівартості продукції ціна не змінюється, підприємство не отримує планову масу прибутку.

Всі контрольні операції, відображені у цій схемі здійснюються на основі відповідної контрольної інформації, яку формує бухгалтерський облік і яка подається керівництву відповідальному за контроль витрат для порівняння і визначення причин відхилень. Для забезпечення ефективності контролю, регулюючи діяльність системи управління слід спрямувати таким чином, щоб фактичні результати роботи відповідали в майбутньому кошторисним затратам.

Предметом управління собівартістю продукції є спожиті ресурси підприємства у процесі кругообороту господарських засобів з точки зору їх мінімізації. Мета управління собівартістю продукції – підвищення ефективності виробництва на основі таких принципів:

- нормування всіх видів ресурсів, які використовуються для виробництва продукції;
- контроль за дотриманням норм методом фіксації у спеціальних документах відхилень від норм;

- зміна норм на основі нової техніки і технології;
- удосконалення системи управління;
- розробка системи управління собівартістю;
- стимулювання працівників за зниження ресурсів на одиницю продукції.

Система управління собівартістю включає в себе різні елементи: нормування витрат, планування і прогнозування витрат, обмін нормативних і фактичних витрат, аналіз ефективності використання ресурсів, зворотній зв'язок між виробництвом і управлінням на основі бухгалтерської інформації, нормативне господарство та внесення змін у норми, маркетингове дослідження, використання ЕОМ тощо.

Центральним місцем у системі управління собівартістю праці є нормативне господарство, яке являє собою деталізовані норми і нормативи матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, починаючи з деталей і закінчуючи виробом в цілому. При цьому найбільш раціональним способом управління є управління по відхиленнях. На протязі місяця в спеціальній документації фіксується відхилення від норм за складовими частинами із зазначенням причин і винуватців відхилень. Велике значення в удосконаленні нормативного господарства належить функціонально – вартісному аналізу (ФВА) – методу надходження резервів зниження витрат шляхом дослідження функцій виробу. Досвід використання ФВА свідчить, що надлишкова вартість виробів пояснюється такими причинами, як перевищення технічних параметрів і характеристик, що допустили розробники через перестраховання, відсутність інформації про нові матеріали, технології, поспішність у проектуванні та ін.

Управління собівартістю продукції на основі нормативного методу, або управління по відхиленнях, вимагає високої культури управлінського апарату. На жаль, поки що на багатьох підприємствах не досягли такого рівня культури, внаслідок управління по відхиленнях ще досить не досконале.

Враховуючи, що класичний варіант нормативного методу з тих чи інших причин на окремих підприємствах впровадити важко, викликають інтерес альтернативні варіанти управління собівартістю продукції.

Одним із варіантів може бути щоденний облік витрат на виробництво та випуску готової продукції. По цьому варіанті собівартість продукції розраховують на кожен день шляхом ділення основних витрат на випуск продукції. Перевага щоденного обліку витрат та визначення собівартості полягає в тому, що дані обробляються оперативно і є можливість практично миттєво реагувати на відхилення від встановлених норм витрат ресурсів. Даний варіант може застосовуватися лише по підприємствах з коротким циклом виробництва.

Другим варіантом управління собівартістю є делегування повноважень центрам витрат і сферам відповідальності. Кожному підрозділу підприємства доводяться показники собівартості продукції, а усередині по конкретних відповідальних особах. Матеріальне стимулювання тісно пов'язується із результатом праці: максимум продукції при мінімальних витратах. Цей варіант застосовується на всіх підприємствах промисловості і є найбільш прогресивним, так як надає право розпоряджатися засобами виробництва окремим колективам.

Третій варіант управління собівартістю – застосування елементів нормативного методу. В таких галузях, де питома вага матеріальних ресурсів складає вище 80% або вища питома вага заробітної плати, частіше обмежуються обліком по нормах, відхилення від норм та змінах норм по цих статтях тому, що резерв для зниження собівартості продукції закладений саме в них.

Крім вище перерахованих методів управління собівартістю продукції є і інші. Зокрема І.Карпова вважає, що зниження прямих витрат потребує значних капітальних інвестицій для впровадження нових технологій, нової техніки, вдосконалення організації виробництва тощо [38, С.50]. Тому важливим резервом зниження вартості виробів може бути відносна економія

накладних витрат. Отже, на його думку потрібно управляти саме накладними витратами .

Система управління накладними витратами на промислових підприємствах має функціональний та організаційний аспекти, складовими цієї системи є: нормування, планування і прогнозування накладних витрат за видами продукції і структурними підрозділами підприємства; управлінський та фінансовий облік; аналіз і оцінка ефективності формування витрат; поточний контроль за накладними витратами і відповідальність за неефективне управління ними; стимулювання працівників за зниження рівня накладних витрат і підвищення ефективності їх використання тощо.

Як відомо, найважливішою із функцій управління є планування. На підприємствах розвинутих країн процес планування, як відомо, починається із прогнозу на наступні п'ять років. У вітчизняних підприємств, на жаль немає реальної можливості розробляти детальні плани на перспективу. Вони можуть лише намічати напрями розвитку, але переводити їх у цифри, на нашу думку, не варто, оскільки нестабільність економічної і політичної ситуації зведе до нуля вартість усього прогнозу.

На сучасному етапі необхідно змінити підходи до планування витрат. Якщо в умовах планової економіки існували загальні й обов'язкові для всіх норми і нормативи витрат, що давало змогу складати планову калькуляцію і контролювати дотримання підприємствами зазначених нормативів, то сьогодні визначальною рисою має стати конкуренція виробників, а отже, і конкуренція витрат. Також регулювати рівень витрат необхідно через амортизаційну політику держави, оподаткування витрат.

2.2. Методика формування та облік повної собівартості продукції

2.2.1 Облік прямих виробничих витрат

Важливою рисою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері є характер їхнього зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом, проектом тощо. Як уже зазначалось, прямі витрати – це витрати, які можуть

бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

Витрати основних матеріалів є першим елементом прямих витрат. До них відносять сировину і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. В деяких випадках певні види матеріалів, які є частиною виготовленої продукції, не включають до складу прямих витрат. Прикладом таких матеріалів є цвяхи у виробництві меблів, нитки у виробництві одягу тощо. Такі матеріали розглядають як допоміжні (непрямі) і, виходячи з принципу економічної доцільності, включають до складу виробничих накладних витрат.

Фактична собівартість матеріалів визначається, виходячи з витрат на їхнє придбання, включаючи оплату відсотків за користування кредитом, наданим постачальником ресурсів, комісійні винагороди, сплачені постачальницьким організаціям, вартість послуг товарних бірж, мита, витрати на транспортування і доставку, здійснювані силами сторонніх організацій.

На підприємствах поточний облік матеріальних цінностей ведуть за обліковими цінами, за середньозваженими цінами, за плановою (нормативною) собівартістю і ін. Відхилення фактичної вартості матеріалів від середньозваженої чи від планової (нормативної) собівартості обліковуються на окремих аналітичних рахунках за групами матеріалів.

Визначення фактичної собівартості основних матеріалів, які списуються на витрати, здійснюється методами, передбаченими в П(С)БО 9 «Запаси»:

Вибір методу оцінки запасів залежить тільки від підприємства. Обраний метод оцінки запасів при їх вибутті зазначається в Наказі про облікову політику підприємства.

Необхідність виявлення фактичного видатку матеріалів за окремими операціями ставить перед бухгалтером задачу як по покращенню

документообороту по руху матеріалів, так і по організації самого обліку витрачання матеріалів у виробництві. Складність поставленого завдання полягає у тому, що тільки за допомогою чітко налагодженого виробничого обліку можна оперативно виявити перевитрату чи економію матеріалів.

Важливим моментом при управлінні витрачання запасів є їх економія, яка може забезпечуватись завдяки контролю товарно-виробничих цінностей за кожним робочим місцем, а також зниження матеріаломісткості продукції, при цьому попередньою формою контролю за витрачанням запасів є їх лімітування.

Ліміти відпуску матеріалів на виробництво встановлюються відділом постачання чи іншими підрозділами (посадовими особами) за рішенням керівника підприємства, з врахуванням залишків матеріалів на початок і кінець запланованого періоду. Внесення змін до лімітів (у зв'язку з уточненням обсягів незавершеного виробництва та залишків невикористаних матеріалів в підрозділах підприємства, зміною і перевиконанням виробничої програми, зміною норм витрат, заміною матеріалів, виправлення помилок, допущених при розрахунку ліміту тощо) робиться з дозволу тих же осіб, яким надано право на їх затвердження.

Велике значення в організації обліку використання матеріалів має оформлення первинних документів на відпуск їх у виробництво. Найбільш поширеним є відпуск матеріалів у виробництво на основі лімітних чи лімітно-забірних карток. В них вказується: вид операції, номер складу, цех-отримувач, шифр витрат, номенклатурний номер і найменування відпущених матеріалів, одиницю вимірювання і ліміт місячного відпуску матеріалів, який встановлюється відповідності з встановленими нормами та обсягами виробничої програми. Лімітно-забірні картки призначені для відпуску матеріалів, систематичного використання для виготовлення продукції (робіт, послуг), а також для контролю за дотриманням лімітів. Вони виписуються підрозділами підприємства, що виконують функції постачання чи планування

в двох-трьох примірниках строком на один місяць (або квартал) для кожного складу окремо.

Відхилення за нормами та понадлімітним витрачанням матеріалів можна визначити за первинними документами, такими як: лімітно-забірна картка, вимога-накладна, накладна, вимога на додатковий відпуск матеріалів, накладна на понадлімітний відпуск сировини та ін. Відпуск у виробництво матеріалів, які одноразово споживаються, оформляється вимогами.

Однак відпуск матеріалів у виробництво ще не означає їх фактичне споживання. Під фактичним витрачанням матеріалів розуміється їх дійсне споживання у виробництві на виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг, а також на цехові і загальногосподарські потреби.

Нормативний метод обліку витрат виробництва сприяє своєчасному виявленню і встановленню причин відхилень фактичних витрат від діючих норм основних витрат та кошторисів витрат на обслуговування виробництва і управління. Відхиленнями від норм вважають як економію, так і перевитрати матеріалів. На підприємствах здійснюють чіткий контроль за дотриманням норм витрат для того, щоб не допускати необґрунтованих відступів від встановленої технології виготовлення виробів, нераціональної заміни сировини та матеріалів, перевищення встановлених норм витрат. Відхилення від норм допускаються тільки з дозволу відповідальних осіб підприємства. Усі випадки відхилення від норм оформляють відповідними документами і обліковують. Облік відхилень проводять з метою забезпечення керівників виробництва своєчасною інформацією про розміри, причини і винуватців додаткових, непередбачених нормами витрат, і вжиття необхідних заходів для запобігання їм, у разі економії – з метою поширення передового досвіду.

Для обчислення фактичної собівартості продукції, яку випускають, у разі застосування нормативного методу обліку основою служать калькуляція нормативної собівартості (нормативна калькуляція). Фактичну собівартість продукції обчислюють шляхом до нормативної собівартості або віднімання від неї виявлених в звітному періоді відхилень від норм і зміни норм .

$$\Phi c = Hc \pm B \pm Z, \quad (2.1)$$

де Φc – фактична собівартість;
 Hc – нормативна собівартість;
 B – відхилення від норм;
 Z – зміна норм.

Зауважимо, що нормативний метод не лише виключає можливості обліку фактичних витрат на виробництво, але й робить необхідним такий облік. Справа полягає в тому, що на практиці не завжди є можливість зафіксувати у документах відхилення від норм, які виникають у процесі виробництва (заміна матеріалів, брак у виробництві, додаткові трудові операції тощо), тому з'являються недокументовані відхилення, які не враховані в правій частині формули, отже ця формула не може бути використана для калькуляції.

Навіть при добре налагодженій системі документування відхилень недокументовані відхилення становлять 30-40%, що вимагає розрахунку суми таких відхилень в калькуляції. Також і зміна норм не завжди фіксується у документах. Наприклад, підприємство придбало нову техніку, але не переглянуло норми часу і розцінки на операції. Це вплине на виробіток робітника, але не буде зафіксовано як зміна норм. Таким чином, нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості повинен узагальнити фактичні витрати на виробництво. Відхилення від норм треба поділити на документовані і недокументовані. Недокументовані відхилення розраховують формулою :

$$Bнд = \Phi c - Hc + B + Z, \quad (2.2)$$

де $Bнд$ – відхилення недокументовані.

В нормативному методі цінним є не методика розрахунку собівартості продукції, а можливість контролю за формуванням собівартості на основі документування відхилень і зміни норм.

Метод документально оформлених відхилень від норм використовують на тих підприємствах, де відпуск матеріалів у виробництво збігається з їх фактичним споживанням. Відпуск матеріалів у межах норм проводять на основі лімітно-забірних карток або вимог. Лімітування видачі матеріалів попереджує створення зайвих запасів у цехах і сприяє економнішому їх використанню. У випадку перевитрат матеріалів у зв'язку з порушенням технології або браку, або заміни одного виду чи розміру іншим на складі оформляють сигнальну документацію: на перевитрачання – додаткову вимогу; на заміну – спеціальний акт. При цьому відпуск матеріалів на покриття перевитрат або заміну в кожному окремому випадку дозволяє керівник підприємства або його заступник. У вимогах на додатковий відпуск матеріалів за допомогою умовних кодів зазначають причини і винуватців допущених перевитрат.

Інвентарний метод контролю витрат матеріалів використовують у тих виробництвах, де неможливо або недоцільно використовувати перші два методи. Цей метод контролю використовують тоді, якщо необхідно здійснювати контроль за використанням кожного виду матеріалів окремими виконавцями за добу, зміну, п'ятиденку, місяць. Цей метод вимагає відповідної організації обліку фактичного надходження матеріалів і виготовлення деталей за операціями, де відбувається витрачання сировини і матеріалів у виробництві.

Фактичний видаток на кожен виріб визначають шляхом його розподілу пропорційно нормативному видатку.

Другим елементом прямих витрат є заробітна плата основних виробничих робітників з відповідними нарахуваннями на неї. До них відносять заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятих на

виробництві продукції, виконанням робіт або наданням послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Витрати на оплату праці інших категорій виробничого персоналу (майстри, допоміжний персонал тощо) і на заробітну плату робітників, що не може бути прямо віднесена на продукцію (оплата часу простою, додаткові виплати тощо), включають до складу виробничих накладних витрат.

Для розрахунку заробітної плати робітників на погодинній оплаті праці, використовуються дані табелів обліку відпрацьованого часу. Звичайно в табелях фіксують лише неявки на роботу і всі відхилення від нормальної тривалості робочого дня. Неявки на роботу (крім вихідних днів по графіку і святкових днів) повинні бути підтвержені документально (наказом чи розпорядженням на надання відпуски, наказом на відрядження, листками непрацездатності тощо). Передчасний відхід з роботи і запізнення на роботу відмічаються в таблиці на підставі службових записок начальників структурних підрозділів. В такому ж порядку оформляються прогули. Залучення робітників до понаднормових робіт оформляється відповідними списками, затвердженими керівництвом підприємства.

В умовах відрядної форми оплати праці застосовуються різні системи обліку виробітки робітників-відрядників, зокрема система поопераційного обліку виробітки, яка передбачає приймання, підрахунок і фіксація інформації в первинних документах начальниками відповідних дільниць чи контролерів після виконання кожної операції.

В умовах дрібносерійного та індивідуального виробництва основним первинним документом по обліку виробітки є наряд на відрядну роботу. В ньому відображається завдання, його виконання, розряд роботи, відпрацьований час, розцінка і сума заробітної плати по кожній операції.

В серійному виробництві первинними документами для обліку виробітки робітників являються маршрутні листи чи карти. В них фіксують відпуск у виробництво і обробку партії заготовок у відповідності з встановленим технологічним процесом. При передачі партії деталей з цеху в

цех разом з ними передається і маршрутний лист. Маршрутні листи можуть застосовуватись як самостійні документи, так і в поєднанні з рапортами чи відривними талонами.

У масових виробництвах для визначення виробітки кожного робітника за зміну чи за розрахунковий період здійснюється поопераційний перепис залишків не оброблених деталей чи не складаних виробів на кінець зміни чи розрахункового періоду. Виробіток робітників визначається як залишок деталей чи заготовок на початок зміни, збільшений на кількість деталей, переданих на робоче місце за зміну, мінус залишок не оброблених чи не зібраних деталей (заготовок) на кінець зміни. Розрахована таким чином виробітку кожного робітника оформляється рапортами чи відомостями обліку виробітки. Після множення відрядної розцінки на фактично досягнуту виробітку отримують розмір нарахованої заробітної плати робітника-відрядника.

До складу *інших прямих витрат* включають усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

Розмір прямих витрат на одиницю продукції практично не залежить від об'єму виробництва, і знизити його можна шляхом підвищення ефективності виробництва, продуктивності праці, введення нових ресурсо- і енергозберігаючих технологій.

Отже, на деяких підприємствах, які випускають однорідну продукцію, наприклад у вугільній, енергетиці, нафтодобувних галузях промисловості, майже всі витрати будуть прямими. На обробних підприємствах (в машинобудуванні, легкій, харчовій промисловості і ін.) суттєві непрямі витрати. Таким чином, поділ витрат на прямі і непрямі залежить від технологічних особливостей виробництва.

2.1.2. Облік непрямих виробничих витрат

До непрямих витрат відносяться загальновиробничі витрати, які неможливо швидко і економічно віднести на конкретний вид продукції. Однак, і загальногосподарські витрати також слід признати непрямыми (накладними), так як вони включаються в калькулювання повної собівартості продукції і також не можуть бути прямо віднесені на виріб. Прикладом виробничих накладних витрат є допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, плата комунальних послуг тощо.

Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами щодо цього цеху, але непрямыми витратами щодо окремих видів продукції, які виробляють в цьому цеху (рис. 2.2). Одні й ті ж витрати можуть бути одночасно прямими і непрямыми щодо різних об'єктів.

Рис. 2.2. Прямі та непрямі витрати в складі різних об'єктів витрат(умовна)

Накладні витрати не можна точно розподілити між конкретною продукцією, так як вони поширюються на всю виробничу продукцію. Тому їх пов'язують з конкретною продукцією наближено, розподіляючи всю суму накладних витрат за період між продукцією на основі прийнятої бази (пропорційно до заробітної плати основних робітників, суми прямих витрат, трудомісткості, завантаження обладнання тощо).

Накладні витрати поділяються на дві групи:

- накладні загальновиробничі (виробничі) витрати, які накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»;

- накладні загальногосподарські (невиробничі) витрати, які обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Невиробничі витрати включають: витрати на управління, дослідження і розробки, збут продукції та інші функції бізнесу. Найчастіше вони представлені витратами на збут та управління.

Загальногосподарські витрати виникають у виробничих підрозділах – дільницях, цехах, виробництвах, переділах. Призначення, характер і функціональна роль цих витрат пов'язані безпосередньо з виробництвом. Об'єднання витрат в єдину групу під назвою «Загальновиробничі витрати» пов'язано з тим, що вони мають ряд спільних характеристик:

- носять комплексний характер (у складі витрат відображаються всі економічні елементи витрат);

- не можуть бути прямо віднесені на вироби, якщо їх випускається більше одного;

- контролюються бюджетно-кошторисним методом [25, С. 122].

Загальновиробничі витрати можна віднести до умовно-змінних, так як вони об'єднують витрати, розміри яких значно залежать від об'єму виробництва. Загальновиробничі витрати складаються з: витрат на утримання і експлуатацію обладнання, загальноцехових витрат на управління.

В управлінському обліку аналітичний облік загальногосподарських витрат ведеться за групами цих витрат, а в середині груп – за статтями, що дозволяє підприємству контролювати виконання кошторису загальногосподарських витрат. При калькулюванні повної собівартості фактична сума загальногосподарських витрат розподіляється між видами продукції пропорційно вибраній базі розподілу. Однак такі витрати, як час роботи чи заробітна плата основних виробничих робітників, час роботи обладнання, не мають тісної залежності з розміром загальногосподарських

витрат, тому розподіл цих витрат при калькулюванні повної собівартості носить досить умовний характер.

Головною проблемою віднесення витрат до відповідних видів продукції або замовлень є накладні витрати. Ці витрати не можуть бути прямо включені у собівартість продукції або замовлення.

Тому в практиці вони звичайно розподіляються між виробами або замовленнями пропорційно до певної бази. Такою базою може бути:

- кількість продукції;
- години праці робітників;
- машино-години;
- пряма заробітна плата;
- матеріальні витрати;
- основні витрати.

На підставі обраної бази розраховується ставка розподілу накладних витрат – це відношення суми накладних витрат до загальної величини бази їх розподілу. Вона може бути єдиною для всіх підрозділів підприємства або встановлюється окремо для кожного виробничого підрозділу (цеху).

На нашу думку, в умовах різної складності праці в різних цехах доцільніше застосовувати ставку розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу. В цьому разі розподіл виробничих накладних витрат здійснюється в такій послідовності:

1. Розподіл накладних витрат між підрозділами підприємства.
2. Перерозподіл витрат допоміжних підрозділів між виробничими підрозділами.
3. Розрахунок ставки накладних витрат для кожного виробничого підрозділу.

4. Розподіл накладних витрат між виробами.

Для розподілу накладних витрат між підрозділами, звичайно для кожної статті або групи статей, визначається відповідна база розподілу. Базами розподілу для однорідних статей накладних витрат можуть бути:

кількість працюючих, заробітна плата, години праці; балансова вартість, кількість машин, машино-години; площа, яку займає підрозділ; кількість або вартість матеріалів, кількість документів, вартість прямих матеріалів. *При цьому частина накладних витрат, наприклад, зарплата, допоміжні матеріали, амортизація можуть бути прямо віднесені на витрати відповідного підрозділу.*

Після того, як усі накладні витрати розподілено між підрозділами, здійснюється розподіл витрат обслуговуючих підрозділів між виробничими підрозділами на основі наданих послуг.

Розподіл накладних витрат обслуговуючих підрозділів ускладнюється, якщо вони надають послуги і один одному, а не тільки виробничих підрозділах.

В цьому разі можуть бути застосовані різні методи розподілу витрат:

- метод прямого розподілу;
- метод послідовного розподілу;
- метод взаємних послуг;
- метод одночасного розподілу.

Метод прямого розподілу.

При цьому методі витрати обслуговуючих підрозділів списуються безпосередньо на витрати виробничих підрозділів, тобто, взаємні послуги обслуговуючих підрозділів не беруться до уваги.

Метод послідовного розподілу.

В умовах застосування цього методу витрати кожного обслуговуючого підрозділу розподіляються послідовно відносно до виробничих підрозділів та до інших обслуговуючих підрозділів. Перший обслуговуючий підрозділ, витрати якого розподілено, не повинен включати витрати іншого підрозділу, навіть якщо це йому вигідно. У зв'язку з цим перший обслуговуючий підрозділ, витрати якого розподілено, повинен якнайменше обслуговуватись іншими підрозділами. За такою самою ознакою визначають послідовність розподілу інших обслуговуючих підрозділів.

Метод взаємних послуг

Цей метод передбачає повний розподіл взаємних послуг між обслуговуючими підрозділами через додавання до витрат кожного підрозділу, що отримав послуги, та вирахування з витрат кожного підрозділу, що надає послуги, певної суми витрат. Після цього витрати обслуговуючих підрозділів розподіляються між виробничими підрозділами так само, як і за методом прямого розподілу.

Метод одночасного розподілу

Цей метод дещо повторює попередній за винятком того, що в цьому разі для розподілу взаємних послуг розв'язується система рівнянь:

$$П1 = РВ1 + К_1 \times П2 + К_2 \times П3 \quad (2.3)$$

$$П2 = РВ2 + К_1 \times П1р \quad (2.4)$$

$$П3 = РВ3 + К_1 \times П1р \quad (2.5),$$

де, П1, П2, П3 – витрати відповідно підрозділів 1, 2, 3;

РВ1, РВ2, РВ3 – розподілені витрати відповідно по підрозділу 1, 2, 3;

К₁ - відсоток віднесення витрат підрозділу 2 на витрати підрозділу 1;

К₂ - відсоток віднесення витрат підрозділу 3 на витрати підрозділу 1;

П1р – розподілені послуги обслуговуючого підрозділу 1.

Шляхом заміщення в першому рівнянні отримаємо величину П1р, що дозволяє визначити величину П1 і П2. Наступним етапом є розподіл витрат обслуговуючих підрозділів відповідно до обсягу (%) наданих ними послуг [53, С. 83].

Порівнявши результат, отриманий при розподілі витрат за всіма методами, розбіжність може бути доволі значною. Тому бухгалтер повинен досліджувати ці розбіжності і обирати оптимальний метод розподілу.

Після того, як визначено загальну суму накладних витрат кожного виробничого підрозділу, можна розрахувати ставку розподілу накладних витрат підрозділу між виробами або замовленнями.

Ставка розподілу накладних витрат = Загальні накладні витрати підрозділу / Загальне значення бази розподілу (2.6)

Ця ставка може бути розрахована, виходячи з фактичних або бюджетних (планових) показників.

Розподіл накладних витрат на основі фактичних показників діяльності створює певні проблеми, особливо в сезонних та циклічних виробництвах. Тому, що при зміні обсягу виробництва відповідно змінюється величини накладних витрат, що припадає на одиницю продукції. Це у свою чергу призводить до постійного коливання цін. Тому в зарубіжній практиці найчастіше застосовують заздалегідь визначену ставку розподілу накладних витрат.

Заздалегідь визначена ставка розподілу накладних витрат = Бюджетні виробничі накладні витрати / Бюджетна база розподілу (2.7)

Як і у фінансовому обліку підприємств, в системі управлінського обліку також може використовуватись групування витрат за синтетичними рахунками. Існують два варіанти синтетичного обліку виробничих накладних витрат. При першому варіанті застосовується один синтетичний рахунок «Виробничі накладні витрати», за дебетом якого збираються всі фактичні накладні витрати, а за кредитом відображається сума списаних і розподілених витрат (рис. 2.3)

Рис. 2.3. Облік виробничих накладних витрат (варіант 1)

При другому варіанті використовують два синтетичні рахунки: «Фактичні виробничі накладні витрати» та «Розподілені виробничі накладні витрати» (рис. 2.3). Внаслідок використання заздалегідь розрахованих

ставок розподілу виникають недорозподілені або зайворозподілені накладні витрати.

Недорозподілені накладні витрати – це сума, на яку фактичні накладні витрати перевищують величину розподілених накладних витрат. Вони становлять дебетовий залишок на рахунку «Виробничі накладні витрати».

Зайворозподілені накладні витрати – це сума, на яку розподілені накладні витрати перевищують їхню фактичну величину. Вони складають кредитовий залишок на рахунку «Виробничі накладні витрати».

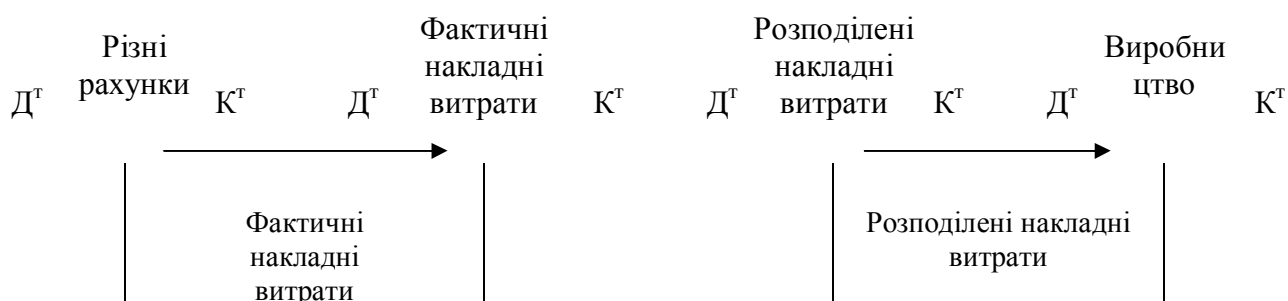


Рис. 2.3. Облік виробничих накладних витрат (варіант 2)

Якщо підприємство застосовує варіант 2 обліку виробничих накладних витрат, то їх залишок списується відповідно на рахунок «Зайворозподілені виробничі накладні витрати» або «Недорозподілені виробничі накладні витрати», де вони обліковуються впродовж року. Наприкінці року, якщо сума недорозподілених або зайворозподілених накладних витрат невелика, то вона списується на собівартість реалізованої продукції:

Дт рах. «Зайворозподілені виробничі накладні витрати»

Кт рах. «Собівартість реалізованої продукції»

або

Дт рах. «Собівартість реалізованої продукції»

Кт рах. «Недорозподілені виробничі накладні витрати»

При першому варіанті обліку зайво- або недорозподілені накладні витрати списуються на рахунок «Собівартість реалізованої продукції» безпосередньо з рахунку «Виробничі накладні витрати».

Якщо різниця між розподіленою та фактичною сумою накладних витрат значна, то вона розподіляється між незавершеним виробництвом, готовою та реалізованою продукцією.

Контроль за накладними витратами важливий тому, що у собівартості продукції такі витрати в деяких галузях промисловості займають велику питому вагу і зниження витрат дає значний економічний ефект.

2.3. Облік витрат та собівартості продукції за методом «директ-костінг»

Калькулювання неповних (змінних) витрат (його ще називають – «директ-костинг») ґрунтується на визначенні неповної собівартості продукції. При застосуванні цієї системи до собівартості продукції включають лише змінні виробничі витрати. Принципова відмінність між калькулюванням повних та неповних витрат полягає у способі врахування постійних виробничих накладних витрат. При застосуванні системи обліку змінних витрат не включаються до собівартості, а розглядаються як витрати періоду не тільки операційні витрати (на управління і збут тощо), але й постійні виробничі витрати

Інформацію у вигляді даних про калькулювання собівартості продукції на основі змінних витрат надає система управлінського обліку директ-костинг («direct» – прямі; «costing» – калькулювання – калькулювання прямих витрат), яка вперше почала застосовуватись на початку 50-х років на промислових підприємствах США та інших капіталістичних країн. Вона ґрунтувалась на словосполученні «директ-кост план» (Direct Cost Plan). Ця система була описана в методиці калькулювання витрат виробництва на підприємстві Джонатаном Гаррісоном в 1936р. Він пропонував

відокремлювати непрямі накладні витрати від звичайних виробничих витрат з метою отримання місячного звіту про прибутки і збитки, який покаже залежність обсягу прибутку від зміни обсягу реалізованої продукції [63, С. 10].

В даний час система «директ-костінг» передбачає облік собівартості не тільки в частині прямих змінних витрат, але й в частині змінних непрямих витрат. Тому спостерігається певна умовність назви..

Крім того, у різних країнах ця система називається по-різному. В Німеччині і в Австрії для цього використовуються терміни – Teilkostenrechnung чи Grenzkostenrechnung, тобто облік часткових (граничних) витрат чи Deckungsbeitragsrechnung – облік суми покриття; у Великобританії "директ-костінг" називають ще marginal costing – облік маржинальних витрат; у Франції – la comptabilite" marginale – маржинальний облік. У вітчизняній літературі в управлінського обліку зустрічаються також «облік обмеженої чи скороченої собівартості» [12, С. 47].

Слід зазначити, що використання калькулювання собівартості продукції за неповними витратами зумовлено такими недоліками системи обліку за повними витратами:

- неможливістю точно оцінити непрямі витрати, спожиті в процесі виробництва продукції;
- неможливістю простеження шляху конкретного елемента непрямих витрат в процесі виробництва окремого продукту;
- зменшенням точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги накладних витрат у структурі витрат підприємства, що пояснюється широким впровадженням автоматизації виробничих процесів.

Метод директ-костинг базується на тому, що всі витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносяться на той чи інший вид виробу. Непрямі витрати є накладними по відношенню до виробу.

Сформулюємо основні ознаки директ-костингу:

- собівартість калькулюється тільки на основі прямих змінних виробничих витрат; решта витрат – постійних виробничих і невиробничих покривається за рахунок загального доходу підприємства;
- управлінський і фінансовий облік інтегровані;
- в процесі калькулювання визначається маржинальний дохід.

Отже, застосовуючи директ-костинг можна оперативно вивчати взаємозв'язок як аналітично, так і за допомогою графічного методу.

Інтеграція управлінського і фінансового обліку полягає в тому, що записи на рахунках об'єднуються в загальну систему, тому всі внутрішні операції управлінського обліку відображаються в Головній книзі. Внутрішні звіти про виробничі витрати і звіти про прибутки та збитки регулярно надаються керівництву у вигляді залежності «витрати-обсяг-прибуток». Для забезпечення аналітичних розрахунків необхідно вести окремо облік змінних та постійних витрат з підрахунком маржинального доходу за виробами.

Маржинальний дохід (брутто-прибуток) – це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Його можна розрахувати за формулою:
$$\text{Маржинальний дохід} = \text{Постійні витрати} + \text{Прибуток}$$

З маржинального доходу покриваються загальні постійні витрати (в тому числі комерційні та адміністративні).

Застосування методу «директ-костінг» свідчить, що варіант зниження ціни на 4% приведе до отримання більшого як маржинального, так і загального прибутку порівняно з початковим варіантом. Крім того, в табл. 2.3 проведено розрахунок, яким повинен бути коефіцієнт еластичності і обсяг реалізації продукції, щоб підприємство при виборі того чи іншого варіанту зниження ціни отримало прибуток, рівний вихідним даним.

Таблиця 2.2.

Розрахунок фінансового результату при застосуванні методики обліку повної собівартості продукції

Показники	За березень 2016 р.	Варіанти зниження ціни (%)			
		2	4	6	8
1	2	3	4	5	6
Повна собівартість	32581	34754	37857	38477	39718
Собівартість 1 умов.продукції штуки	3103	3103	3103	3103	3103
Загальний прибуток	5744	3878	4892	4439	3265
Прибуток на 1 умов.продукції штуки	547	359	401	358	255

Таблиця 2.3.

Розрахунок фінансового результату з використанням методики «директ – КОСТІНГ»

Показники витрат	За березень 2016 р.	Варіанти зниження ціни %			
		2	4	6	8
1	2	3	4	5	6
Сума змінних витрат (грн.)	26061	26806	30280	30777	31770
Змінні витрати на 1 шт. (грн.)	2482	2482	2482	2482	2482
Маржинальний дохід на випуск (грн.)	12264	11826	12469	12139	11213
Маржинальний дохід на 1 шт. (грн.)	1168	1095	1022	979	876
Постійні витрати (грн.)	6520	6520	6520	6520	6520
Прибуток (грн.)	5744	5306	5949	5619	4693

Необхідний коефіцієнт еластичності для досягнення початкового рівня прибутковості	—	3,4	3,6	3,9	4,3
Необхідний обсяг реалізації для досягнення початкового рівня прибутковості (шт.)	—	11,2	12,0	13,0	14,1

Внутрішні звіти про прибутки та збитки, які складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони включають не менше трьох етапів (рис. 2.5). Система директ-костингу дозволяє здійснювати більш оперативний контроль за постійними витратами, ніж це можливо при системі повного розподілу витрат, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовуються стандартні витрати або гнучкі бюджети.

Аналіз «витрати-обсяг-прибуток» – це метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємства заради визначення: обсягу реалізації, який забезпечує відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку; величини прибутку при певному обсязі реалізації; впливу зміни величин витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства; оптимальної структури витрат.

Важливим елементом аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є аналіз беззбитковості, який побудований на основі розподілу витрат на змінні та постійні, а також розрахунку точки беззбитковості, яка визначає критичний обсяг реалізації (буде розглянуто в 3 розділі роботи).

Важливою особливістю директ-костингу є те, що завдяки йому можна вивчати взаємозв'язки та взаємозалежності між обсягом виробництва, витратами (собівартістю) і прибутком. Це відображено за допомогою графіка (рис. 2.6).

На графіку беззбитковості по осі ОХ відображають обсяг діяльності (реалізації) у грошових одиницях або в натуральних одиницях, або відсоток

використання виробничої потужності. По осі Y відображають витрати (з розподілом їх на змінні та постійні) та дохід від реалізації. Точка перетину лінії загальних витрат на лінії доходу від реалізації є *точкою безбитковості*.



Рис. 2.5. Порядок складання звіту про прибутки та збитки за системою «директ-костинг».

Вказаний звіт повинен входити у внутрішню систему звітності підприємства. Як зазначає Р.В.Романів, внутрішня звітність повинна виконувати два завдання. Суть першого полягає у дослідженні показників минулої, поточної і прогнозованої величини загального та маржинального доходу, повної та неповної величини собівартості продукції. Іншим завданням є контроль за витрачанням виробничих ресурсів. І оцінка виконання планових завдань [70, С.202].

Система «директ-костингу» має ряд переваг перед системою повного розподілу витрат, основні з яких наступні:

1) маржинальний дохід, отриманий з її допомогою характеризує суму покриття по конкретних видах продукції, що дає можливість відібрати вироби з найбільшою рентабельністю та впроваджувати їх у виробництво; сприяє спрощенню нормування, обліку та контролю за рахунок скорочення статей витрат; підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток; дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна отримати з регулярної звітності; прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів;

2) директ-костинг об'єднує такі ефективні засоби контролю, як стандарт-кост і гнучкі бюджети;

3) на основі даних обліку сум покриття можливо приймати різноманітні оперативні рішення по управлінню підприємством: для досягнення ефективної політики цін; для визначення меж, до яких можливо зменшувати ціни залежно від ринкових чинників; з метою оптимізації асортименту випуску продукції; для встановлення доцільності прийняття додаткового замовлення за цінами нижче звичайних; для визначення оптимального розміру партії або серії деталей; з метою оптимізації завантаження виробничих потужностей;

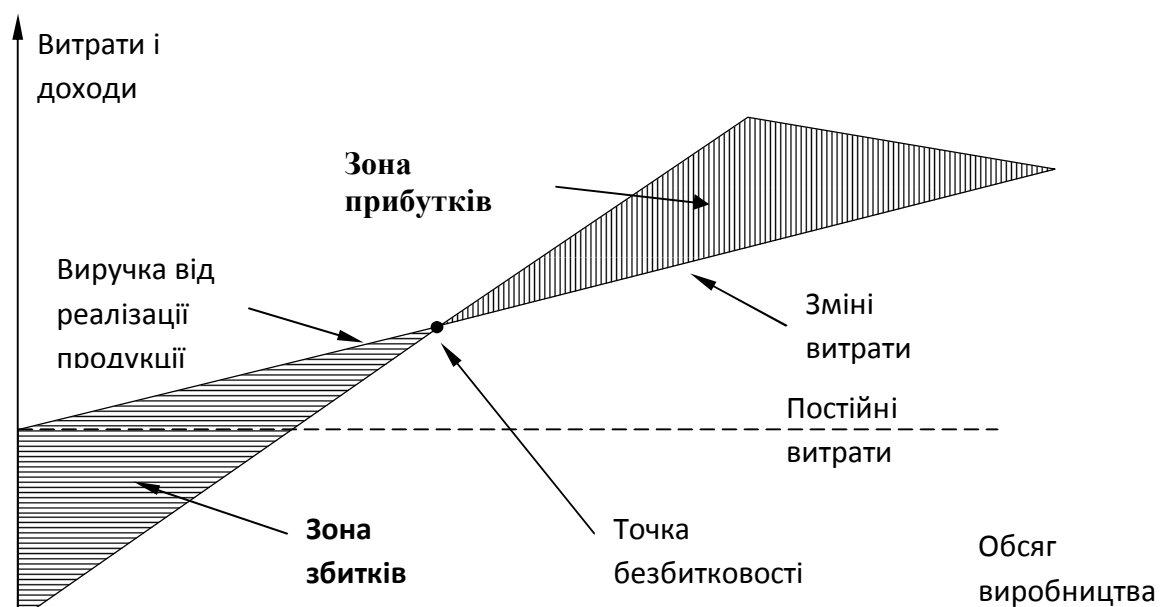


Рис. 2.6. Схема графічного визначення точки безбитковості.

4) орієнтує облік на кінцевий результат, що досягається шляхом розрахунку сум покриття (маржинального прибутку) за кожним напрямком діяльності і в цілому по підприємству; дозволяє визначити суми покриття в розрізі груп виробів, центрів відповідальності, покупців, зон реалізації.

Отже, за допомогою системи обліку директ-костингу можна детально вивчити залежність між обсягом виробництва, витратами, маржинальним доходом та прибутком. Дана система забезпечує керівництво фірми інформацією про можливість використання у конкурентній боротьбі такого прийому, як демпінг (продаж товару за свідомо зниженими цінами), який пов'язаний з встановленням ціни по нижній межі – собівартості стосовно змінних витрат.

Проте, система директ-костинг не позбавлена певних недоліків:

- основні труднощі полягають у відокремленні постійних витрат;
- для потреб довгострокового планування та інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку;
- при переході від системи повного розподілу витрат до системи директ-костингу виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток; аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів при складанні звітів для власників акцій.

Система «директ-костінг» може застосовуватися в поєднанні з позамовним та попередільним методами обліку витрат. Завдяки «директ-костінгу» розширюються аналітичні можливості обліку, причому спостерігається процес інтеграції обліку та аналізу. Тому «директ-костінг»

у поєднанні з прийняттям управлінських рішень називають системою управління.

Отже, в умовах ринкових відносин методи обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції мають бути гнучкими, простими для використання та давати змогу в оперативному порядку отримати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень. При цьому оперативність інформації значно важливіша точності. Точність і оперативність – непоєднанні поняття й перебувають в обернено-пропорційній залежності.

Враховуючи зазначене та необхідність вирішення конкретних завдань в тій чи іншій ситуації, менеджер сам вирішує, яка інформація йому необхідна – менш точна, але оперативно одержана, чи більш точна, але одержана значно пізніше.

Очевидно, що критерієм точності під час обчислення собівартості виробів для прийняття поточних рішень має бути не повнота включення витрат у собівартість, а спосіб їх віднесення на той чи інший виріб. Отже, методи калькулювання повної собівартості надто спірні, тому в західній системі обліку поширене калькулювання неповної собівартості, яке є альтернативним варіантом.

Метод «директ-костінг» може функціонувати у вигляді двох основних варіантів:

- простого директ-костінгу, згідно з яким у собівартість продукції включаються лише прямі змінні витрати;
- розвиненого директ-костінгу, згідно з яким у собівартість продукції, крім прямих змінних, включаються прямі постійні витрати на виробництво та реалізацію продукції.

Залежно від того, який вид «директ-костінгу» використовується на підприємстві - простий чи розвинутий - розрахунок суми покриття може здійснюватися з різним ступенем деталізації. Система обліку сум покриття, в

першу чергу, спрямовує діяльність підприємств на ринок. Тому чим більший обсяг реалізації, тим більший прибуток отримує підприємство.

2.4 Облік витрат та калькулювання собівартості на основі видів діяльності

В сучасних умовах господарювання зростає роль методів розрахунку собівартості та управління витратами, які використовують нестандартний підхід до даних питань.

Калькулювання на основі діяльності (Activity-Based Costing) - система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності (процесами, операціями), а потім розподіл їх між видами продукції (робіт, послуг), виходячи з потреби останніх у відповідних видах діяльності. Ідеї, покладені в основу такого підходу, висловлювалися давно. Вперше такий підхід було запроваджено в США на початку 60-х років ХХ ст., але сфера його застосування обмежувалася витратами на збут товарів. Поширенню цього методу сприяли публікації, авторами яких були професори Гарвардського університету Р. Купер і Р. Каплан, які системно описали й обґрунтували систему калькулювання на основі діяльності в сучасному її вигляді [29, С.162]. На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом «продукція споживає ресурси», калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція споживає діяльність (виробничі процеси, операції), а діяльність споживає певні ресурси. При цьому накладні витрати, що традиційно вважалися постійними, розглядають як довготермінові змінні витрати, зміна яких пов'язана зі зміною відповідних чинників, відмінних від обсягу виробництва. У більшості підприємств лише незначну частину виробничих накладних витрат можна визначити як короткотермінові змінні витрати. Прикладом таких витрат є енергія на

технологічні цілі. Для розподілу таких витрат можна застосовувати бази, пов'язані з обсягом, зокрема машино-години.

Переважну частину накладних витрат становлять довготермінові змінні витрати, які не змінюються при зміні обсягу діяльності, але змінюються (хоча й поступово) під впливом інших чинників. Прикладом таких витрат є витрати на зберігання матеріалів, переналагодження устаткування, планування виробничого процесу тощо. Такі витрати можуть змінюватися внаслідок змін у номенклатурі продукції та складності виробництва. Тому для розподілу довгострокових змінних витрат слід обирати відповідні бази розподілу залежно від чинника таких витрат. Довготермінові постійні витрати не змінюються впродовж тривалого періоду ані під впливом обсягу, ані під впливом інших чинників. Прикладом таких витрат є платня виконавчому директору. Частка таких витрат зазвичай дуже мала. Установлення зв'язку між витратами та їх чинниками дає змогу об'єднати всі накладні витрати в однорідні групи — пули. Калькулювання на основі діяльності дає змогу отримати точнішу інформацію про витрати, необхідну для прийняття як поточних, так і стратегічних рішень. Тому нерідко вважають, що цей метод дійсно бездоганний як спосіб справедливого визначення повної собівартості товару [30, С. 112]. Поряд із тим, калькулювання на основі діяльності має не лише переваги, а й певні обмеження, зокрема щодо ціноутворення та прибутковості замовників. Зокрема, виокремлення значної кількості пулів накладних витрат збільшує обсяг робіт, пов'язаних з калькулюванням собівартості продукції. З цього приводу А. Дейл, зазначає, що однією з проблем практичного застосування ABC, яка трапляється найчастіше, є проблема витрат праці для збору даних. Ці витрати можуть бути надмірними для організацій зі складною послідовністю численних операцій, за участі різних підрозділів [29, С. 131]. Крім того, для окремих статей накладних витрат важко однозначно визначити фактор витрат. Тому певна частина

виробничих накладних витрат (утримання приміщень, управління виробництвом тощо) все рівно будуть розподілені на основі бази розподілу, пов'язаної з обсягом виробництва. Нарешті, застосування калькулювання на основі діяльності не є актуальним для підприємств, що виробляють однорідну продукцію і не мають високотехнологічної структури виробництва. Калькулювання життєвого циклу виробу (Life-Cycle Costing) означає вимірювання й накопичення всіх фактичних витрат, пов'язаних із певним виробом упродовж його життєвого циклу. Концепція калькулювання життєвого циклу була розроблена департаментом оборони США в 60-х роках ХХ ст. для оцінювання ефективності урядового procurement. Проте її широке застосування розпочалося в 1990-х роках. Традиційний управлінський облік акцентував увагу на калькулюванні виробничої собівартості продукції. Поряд із тим витрати на розроблення виробу та його просування нерідко становлять значну величину, що може перевищувати витрати на виробництво. Тому калькулювання життєвого циклу передбачає узагальнення витрат усіх стадій життєвого циклу виробу для визначення його повної собівартості. У цьому випадку витрати, які традиційна система обліку розглядає як витрати періоду (витрати на дослідження, навчання, збут тощо), враховують при визначенні середньої собівартості виробу.

Калькулювання життєвого циклу означає динамічний погляд на витрати, що змінюються мірою переходу виробу з однієї стадії життєвого циклу до іншої. Зрештою калькулювання собівартості вже не є лише функцією бухгалтерії, яка визначає виробничу собівартість продукції. За умов калькулювання життєвого циклу однаково міру відповідальності мають інші функціональні підрозділи, зокрема, відділи маркетингу, збуту, постачання, конструювання тощо. Відмінності калькулювання життєвого циклу від традиційної системи калькулювання узагальнено в табл. 2.4.

Калькулювання життєвого циклу дає змогу скласти звітність щодо життєвого циклу виробу й здійснювати його стратегічний аналіз. О.Д. Каверіна [44] розглядає калькулювання на основі діяльності та калькулювання життєвого циклу виключно як складові стратегічного управлінського обліку. З таким твердженням не можна погодитись, оскільки згадані методи калькулювання можуть бути використані для прийняття рішень як стратегічного, так і тактичного характеру. Це підтверджують дослідження Р. Каплана і Р. Купера, які розрізняють операційне управління на основі калькулювання діяльності, що має забезпечити більш ефективне здійснення управління на основі калькулювання діяльності, метою якого є вибір видів діяльності, які слід здійснювати.

Таблиця 2.4.

Основні відмінності калькулювання життєвого циклу від традиційного калькулювання [29, С.133]

і доходи становлять кількісний елемент релевантної інформації. Але в процесі підготовки рішення слід брати до уваги також якісні фактори. Вибір серед кількох варіантів оптимального рішення здійснюють на підставі диференціального аналізу релевантної інформації. Диференціальний аналіз передбачає визначення й зіставлення диференціальних витрат і доходів для прийняття управлінських рішень. Такий аналіз дає змогу зосередитися суто на релевантних даних, оскільки лише диференціальні витрати і доходи є релевантними. Зіставивши диференціальні витрати і доходи можна визначити диференціальний прибуток (або збиток), який значною мірою характеризує економічну вигоду того чи іншого рішення. Зазвичай диференціальний аналіз охоплює лише додаткові грошові потоки, тобто грошові надходження та грошові видатки. Це зумовлено тим, що лише реальні кошти можуть бути витрачені в процесі поточної діяльності або з

метою інвестування. Застосовуючи диференціальний аналіз, слід пам'ятати, що для різних типів рішень масив релевантної інформації може бути різним. Треба також враховувати не тільки короткострокові вигоди, а й довгострокові наслідки рішень.

Успішна робота в умовах конкуренції вимагає не тільки постійного оновлення номенклатури та підвищення якості продукції, що випускається, але і ретельного аналізу діяльності підприємства для скорочення непотрібних або дублюючих функцій (робіт). Найчастіше підприємство, переслідуючи цілі зниження витрат, проводить політику тотального скорочення витрат. Це рішення є найгіршим, так як в результаті такої політики скороченню підлягають всі роботи незалежно від їх корисності. При загальному скороченні може знизитися рівень виконання основних робіт, що повинно привести до погіршення якості продукції та зниження продуктивності діяльності підприємства. Падіння продуктивності викличе чергову хвилю скорочень, що в свою чергу призведе знову до зниження ефективності його роботи. Спроби вийти з цього замкнутого кола змусять підприємство підняти витрати вище початкового рівня. Методологія ABC, об'єднана з аналізом ланцюга створення вартості, дозволяє підприємству не просто постатейно скорочувати витрати, а виявляти надлишки ресурсоспоживання і перерозподіляти їх з метою підвищення продуктивності.

Залежно від фази життєвого циклу використовуються різні методи управління витратами. Як правило, це «таргет-костинг» та «кайзен-костинг».

«Таргет-костинг» застосовується на етапі проектування нового виробу або модернізації старіючої (етап життєвого циклу) продукції. Найбільшого поширення метод набув на підприємствах що працюють на міжнародних ринках в умовах жорсткої конкуренції і насамперед в інноваційних галузях де постійно розробляються нові види і моделі продукції: автомобілебудування, виробництво електроніки, комп'ютерні та цифрові технології, тобто там, де японські підприємства ведуть агресивну

маркетингову політику, витісняючи конкурентів навіть з національних ринків.

Процес таргет-костингу відображено на рис. 2.7.

Система «таргет-костингу», на відмінну від традиційних способів ціноутворення передбачає розрахунок собівартості виробу за заздалегідь встановленою ціною реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично очікуваною ринковою ціною продукту або послуги. Слід відзначити, що підхід до управління витратами за допомогою концепції «таргет-костинг» суттєво відрізняється від підходу системи «стандарт-кост». «Стандарт-кост» використовується в основному для контролю затрат і оцінки результативності на виробничому етапі, а «таргет-костинг» передусім підтримує стратегію зниження затрат (пов'язаних із володінням продуктом впродовж всього його корисного життя) на стадії проектування продукту, тобто є більш стратегічним, ніж оперативним інструментом управлінського обліку.

Рис.2.7. Процес визначення цільової собівартості за системою «таргет-костингу».

Система «кайзен-костингу» тісно пов'язана з системою планування прибутку та заснована на встановленні відхилень фактично досягнутого скорочення витрат від запланованого. Суть концепції «кайзен-костинг» полягає у тому, що покращення здійснюються безперервно, маленькими кроками та без значних затрат на їх реалізацію. Цільові показники зниження затрат при безперервному вдосконаленні встановлюються та застосовуються щомісяця. Аналіз відхилень затрат включає порівняння їх цільових показників із фактичними. Варто зазначити, що при зменшенні останніх базою вважається фактична собівартість продукції за попередній період, а нормою цільового зменшення затрат - відношення запланованої суми

зменшення до їх бази. Простежується процес безперервного вдосконалення, оскільки собівартість кожного наступного періоду буде нижчою за собівартість попереднього, тобто цей показник постійно покращуватиметься [94, С.136].

Поняття «кайзен-костинг» носить більш конкретне значення. Воно означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукту і пошук можливостей зниження витрат до деякого цільового рівня. Впровадження кайзен на рівні окремих заводів, цехів чи виробничих ліній передбачає широке використання систем виробництва «якраз вчасно» (just-in-time system – JIT) та системи, яка передбачає автономне функціонування верстатів та виробничих ліній, які автоматично вимикаються при виникненні несправностей чи збоїв. Вважається, що вміле використання принципів кайзен-костинг дозволяє досить відчутно знижувати витрати на стадії виробництва – до 5%. Серед таких принципів можна виділити наступні:

1. Концентрація на клієнтах (передбачає, що підприємство забезпечує клієнтів якісною продукцією і, відповідно, задовольняє бажання споживачів так, як не зможе зробити цього будь-яке інше підприємство);
2. Безперервні зміни (пошук шляхів покращення не припиняється після запровадження нововведення, при чому нова зміна процесів розробок, виробництва чи менеджменту реалізується як новий формальний стандарт);
3. Відкрите визнання проблем (відкрите обговорення та внесення пропозицій щодо їх вирішення);
4. Створення робочих команд (кожний працівник належить до робочої команди, управління якою здійснює лідер. Крім того, працівник також входить до групи «ровесників», яка складається з працівників, які працюють з одного і того ж року);

5. Управління проектами за допомогою міжфункціональних команд (в команду спеціалістів-представників різних сфер діяльності, яка відповідає за проект повинні бути включені ті люди з функціональних сфер, на які проект буде мати вплив у ході його реалізації).

У результаті проведеного дослідження встановлено, що на першому етапі життєвого циклу варто застосовувати метод цільового калькулювання - «таргет-костинг». На другому етапі життєвого циклу, на наш погляд, слід застосовуватися систему «стандарт-кост» або систему «кайзен-костинг». «Кайзен-костинг» означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукту і пошук можливостей зниження витрат до деякого цільового рівня. Калькулювання кайзен приділяє основну увагу виробничим процесам, і зниження витрат головним чином забезпечується через підвищення ефективності цих процесів.

Система кайзен-костинг лише на перший погляд подібна з системою «стандарт-кост». Насправді, вона значно відрізняється від традиційної класичної системи «стандарт-кост». Мета калькулювання кайзен полягає в досягненні процесом рівня скорочення затрат, який постійно коригується у бік його подальшого зменшення. При аналізі відхилень у системі «стандарт-кост» зазвичай порівнюються фактичні стандартні затрати. У системі кайзен аналіз відхилень – це зіставлення цільового скорочення затрат з фактичними сумами їх економії.

Проте, загальною для систем «стандарт-кост» і «кайзен-костинг» є ідея контролювати витрати і результати шляхом порівняння досягнутих (фактичних) результатів з якимись цільовими установками. Оскільки, на відміну від «таргет-костинга», «кайзен-костинг» застосовується на тих же стадіях життєвого циклу продукції, що і «стандарт-кост», перед менеджментом встане питання або про вибір однієї з даних систем, або про способи інтеграції даних систем.

Висновки до розділу 2.

1. Підприємства в Наказі про облікову політику передбачають, в основному, методичні прийоми фінансового обліку. З нашої точки, зору сутність облікової політики обов'язково повинна містити сукупність методів і процедур, які направлені не стільки на складання фінансової звітності (методика складання такої звітності і так суворо регламентована державними органами), як на формування системи управлінської внутрішньогосподарської звітності, методики обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

2. Предметом управління собівартістю продукції є спожиті ресурси підприємства у процесі кругообороту господарських засобів з точки зору їх мінімізації. Мета управління собівартістю продукції – підвищення ефективності виробництва на основі таких принципів: нормування всіх видів ресурсів, які використовуються для виробництва продукції; контроль за дотриманням норм методом фіксації у спеціальних документах відхилень від норм; зміна норм на основі нової техніки і технології; удосконалення системи управління; розробка системи управління собівартістю; стимулювання працівників за зниження ресурсів на одиницю продукції.

3. Система «директ-костінг» може застосовуватися в поєднанні з позамовним та попередільним методами обліку витрат. Завдяки «директ-костінгу» розширюються аналітичні можливості обліку, причому спостерігається процес інтеграції обліку та аналізу. Тому «директ-костінг» у поєднанні з прийняттям управлінських рішень називають системою управління.

4. Калькулювання собівартості за життєвим циклом продукції може здійснюватись за методом ABC. Принципова різниця даного методу від інших полягає в тому, що на проміжних етапах витрати акумулюються не просто за місцями виникнення, а за видами діяльності, що становить, у свою чергу, бізнес-процеси. Це означає, що замість організаційної структури

підприємства, що лежить в основі традиційних систем калькулювання, в ABC використовується концепція ланцюжка цінностей.

5. Система «таргет-костингу», на відмінну від традиційних способів ціноутворення передбачає розрахунок собівартості виробу за заздалегідь встановленою ціною реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично очікуваною ринковою ціною продукту або послуги. У результаті проведеного дослідження встановлено, що на першому етапі життєвого циклу варто застосовувати метод цільового калькулювання - «таргет-костинг». На другому етапі життєвого циклу, на наш погляд, слід застосовуватися систему «стандарт-кост» або систему «кайзен-костинг». «Кайзен-костинг» означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукту і пошук можливостей зниження витрат до деякого цільового рівня. Калькулювання кайзен приділяє основну увагу виробничим процесам, і зниження витрат головним чином забезпечується через підвищення ефективності цих процесів.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ Й АУДИТ ОБ'ЄКТІВ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1. Аналіз витрат на виробництво та собівартості продукції

В умовах ринкових відносин аналіз собівартості одиниці продукції має значення, по-перше, для формування ринку цієї продукції і залучення покупців; по-друге, для збереження і досягнення доволі високої ефективності виробництва з метою вистояти в конкурентній боротьбі. У процесі такого аналізу розкриваються резерви зниження собівартості окремих видів продукції. Важливим є вивчення структури собівартості одиниці продукції, для цього визначають питому вагу кожної статті (групи статей) у повній собівартості досліджуваного виду продукції. Це дає можливість визначити,

чи є даний вид продукції матеріаломістким або трудомістким, що дає змогу розробити основні напрямки пошуку резервів зниження собівартості. Оцінка собівартості за статтями калькуляції дає аналітику змогу в цілому зорієнтуватися в стані аналізованих показників і поглибити аналіз вивченням лише тих статей, які становлять найбільшу питому вагу в собівартості продукції, а також тих, за якими мали місце негативні відхилення.

Аналіз собівартості починають з вивчення її узагальнюючих показників, до яких належать:

- витрати на 1 грн. товарної продукції;
- зниження собівартості порівняльої товарної продукції;
- собівартість одиниці продукції;
- загальний стан собівартості за калькуляційними статтями [9, С.223].

Використання першого показника зумовлене: по-перше, тим, що він усуває неоднакові підходи до старої та нової продукції й уможливорює встановлення єдиного завдання для зниження собівартості, яке охоплює як порівнянну, так і непорівнянну продукцію (порівнянною вважалася продукція, яка виготовлялась у минулому періоді); по-друге, він забезпечує зв'язок собівартості з плановим прибутком, утворюючи з ним органічну єдність; по-третє, він дає змогу простежити динаміку зниження собівартості за кілька років.

Другий показник застосовують на підприємствах, де питома вага порівняльої товарної продукції становить понад 50%.

Прискорене оновлення промислової продукції призводить до різкого зниження питомої ваги порівнянної продукції, тому більше застосування на сьогодні має показник витрат на 1 грн. товарної продукції.

Вважаємо за доцільне більше уваги приділяти аналізу витрат на 1 грн. товарної продукції, аналізу собівартості одиниці продукції з поглибленням його за статтями калькуляції та загальному аналізу матеріальних витрат в складі собівартості продукції, оскільки у досліджуваному виробництві вони займають найбільшу питому вагу.

Витрати на одну гривню продукції визначаються за такою формулою:

$$B = \frac{C}{T} \cdot 100, \quad (3.1),$$

де С – повна собівартість товарної продукції;

T – вартість тієї самої продукції в оптових цінах підприємства.

Для аналізу облікові дані систематизуємо у таблиці 3.1. Для цього використаємо форму 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»

Наведені в таблиці 3.1. дані показують, що на підприємстві собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) у звітному році зростає на 11896 тис. грн, або на 80,9%. Це було пов'язано як із збільшенням обороту підприємства, так і із зростанням курсу іноземної валюти, оскільки підприємство працює в основному з імпортними матеріалами. Витрати на 1 грн. продукції знизилися на 0,06 грн, або на 6,7, що є позитивним явищем.

Виходячи з даних вищенаведеної таблиці, можна показати розрахунок впливу зміни обсягу випуску продукції та зміни витрат на 1 грн. продукції на собівартість всієї товарної продукції (табл. 3.2).

Таблиця 3.1

Аналіз витрат на 1 грн. товарної продукції ТОВ «Сервус»

	Показники	Фактично за 2015 рік	Фактично за 2016 рік	Абсолютне відхилення	Темп зміни, %
1	2	3	4	5	6
1.	Обсяг продукції (товарів, робіт, послуг) в оптових цінах, тис. грн	16343	31614	+15271	+93,4
2	Собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	14703	26599	+11896	+80,9
3.	Витрати на 1 грн. продукції (р. 2: р. 1),	0,90	0,84	-0,06	-6,7

	грн				
--	-----	--	--	--	--

Отже, зростання собівартості продукції на підприємстві склалось під впливом певних факторів.

Таблиця 3.2

Розрахунок впливу факторів на зміну собівартості товарної продукції ТОВ «Сервус»

Як видно з таблиці 3.2, за рахунок зниження витрат на 1 грн. продукції по всій товарній продукції досягнуто економію від зниження собівартості в розмірі 1847,8 тис. грн., що є позитивним явищем. Збільшення обсягу виробництва, продажу (рядок 1 у табл.3.2) за інших однакових умов об'єктивно веде до абсолютного збільшення собівартості всієї продукції, тому це явище не розглядається як недолік у роботі підприємства. Вказане збільшення спричинило ріст собівартості на 13747,9 тис.грн.

Можна порекомендувати проводити підприємству більш детальний аналіз впливу зміни витрат на 1 грн. товарної продукції на собівартість.

На відхилення фактичних витрат звітного періоду від фактичних витрат попереднього року впливають такі чинники: а) зміна структури асортименту виготовленої продукції; б) зміна рівня витрат (норм витрат) у собівартості окремих її видів; в) зміна оптових цін на спожиті матеріали, паливо, зміна транспортних тарифів; г) зміна цін на продукцію.

Промислові підприємства випускають вироби з різним рівнем рентабельності. Підвищення питомої ваги виробів з нижчим (ніж у середньому на підприємстві) рівнем рентабельності призводить до підвищення витрат на гривню товарної продукції, і навпаки. Щоб визначити розмір впливу зміни структури асортименту випущеної продукції, необхідно від витрат попереднього року на гривню продукції за фактичної структури асортименту відняти витрати за попередній рік.

Для виявлення впливу зміни норм витрат матеріалів на кожний виріб необхідно від витрат на 1 грн. продукції, що їх розраховано за фактичними витратами і цінами попереднього року, відняти витрати попереднього року на фактичний випуск і асортимент продукції.

Вплив зміни оптових цін на матеріали і тарифів на вантажні перевезення визначається як різниця між фактичними витратами на гривню продукції за цінами, що реально склалися у звітному році, і тими, що їх було закладено в попередньому році.

Зниження витрат на 1 грн. продукції за рахунок оптових цін на продукцію слід визначати так: із витрат на 1 грн. продукції, визначених у діючих цінах, відняти витрати в діючих цінах на матеріали і в цінах попереднього року на продукцію.

На сьогодні проблематичним є те, що багато підприємств в Україні змушені постійно підвищувати ціни. Вони роблять це, усвідомлюючи, що зростання цін спричиняє незадоволення споживачів, дистриб'юторів та торгового персоналу. Однією з головних причин цього є стійке зростання витрат, зумовлене стійкою інфляцією. Зростання витрат, що перевищує темп зростання продуктивності праці, призводить до зниження норм прибутку та змушує підприємства регулярно збільшувати ціни. Часто до підвищення цін призводять постійні інфляційні очікування або побоювання запровадження державного контролю над цінами. Іншою причиною цього є наявність надмірного попиту. Коли підприємство не може повністю задовольнити потреби своїх замовників, то воно може підняти ціни, увести нормований розподіл товару або зробити і те, і друге одночасно. Ціни можна збільшити практично непомітно, скасувавши знижки та поповнивши асортимент дорожчими видами товару, а можна зробити це і не маскуючись.

Показник собівартості одиниці продукції є історично найдавнішим (найпершим) показником.

На підприємствах обліковується та аналізується собівартість одиниці продукції лише основних її видів. Для цього всі витрати на виробництво

основного виду продукції ділять на обсяг продукції у натуральних показниках. У процесі аналізу фактичну собівартість одиниці продукції кожного виду порівнюють з їх фактичною собівартістю за попередній період, визначають величину відхилень та причини цих відхилень, тенденції у змінах собівартості. Для цього на основі облікової інформації про рентабельність найважливіших виробів складають відповідний розрахунок (табл. 3.3).

Якщо на підприємстві не обчислюють собівартість одиниці окремих видів продукції, то збитковість одних видів вуалюється прибутковістю інших, що заважає мобілізації резервів підприємства. Такі факти, як правило, спостерігаються на передових і рентабельних підприємствах, де збитковість значної кількості виробів залишається непоміченою через високу рентабельність продукції в цілому. Тому одним з факторів зниження собівартості є її обчислення по номенклатурі продукції.

Таблиця 3.3

Аналіз собівартості окремих видів продукції ТОВ «Сервус» з виробництва вікон

<i>Види продукції</i>	Собівартість 1-ці продукції, грн. за 1 шт				Кількість випущеної продукції, шт				Відхилення у ви-тратах на фактичний ви-пуск про- дукції за 2016 р. грн
	2015 р.	2016 р.	Відхилення		2015 р.	2016 р.	Відхилення		
			+/-	%			+/-	%	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Вікно «Рехау Корса» 1300x1400 мм	3620	4100	+480	13,3	109	256	+147	134,3	+70560
Вікно «Рехау» 1300x1400 мм	1760	2350	+590	33,5	481	624	+143	29,7	+368160

Вікно «Рехау Екосол» 1300x1400 мм	2830	3400	+570	20,1	245	341	+95	38,8	+194370
--------------------------------------	------	------	------	------	-----	-----	-----	------	---------

Дані таблиці 3.3 свідчать: собівартість одиниці продукції у звітному році значно підвищилась відповідно на 480 грн, 590 грн і 570 грн або на 13,3%, 33,5% та 20,1%. В результаті було отримано перевитрати на весь фактичний випуск у звітному році:

- по вікну «Рехау Корса» 1300x1400 мм - 70560 грн;
- по вікну «Рехау» 1300x1400 мм - 368160 грн;
- по вікну «Рехау Екосол» 1300x1400 мм – 21252 грн.

Цей аналіз доцільно поглибити аналізом за статтями витрат. Фактичну собівартість одиниці продукції за статтями витрат порівнюють з нормативною (плановою), а для порівнянних виробів – також і з собівартістю минулого періоду. Метою такого аналізу є дослідження, як змінилась собівартість продукції проти минулорічної та нормативної, як змінились витрати за окремими статтями собівартості. Порівняння витрат за статтями дає змогу виявити збільшення чи економію витрат. Облік та аналіз витрат за калькуляційними статтями дозволяє встановити цільові напрямки витрат, зв'язок з технологічним процесом, підрахувати собівартість окремих видів одиниці продукції, узагальнити витрати за центром виникнення (дільниця, цех), забезпечити контроль за центрами виникнення витрат та використанням ресурсів підприємства за призначенням.

Дані таблиці 3.4 свідчать, що підприємство в звітному періоді мало перевитрати по вікну «Рехау Екосол» порівняно з минулим роком за всіма статтями, крім витрат від браку, статтею «інші виробничі витрати» спостерігалось навіть зниження.

Загальна сума перевитрат становить 0,57 тис. грн або 20,1% і в порівнянні з нормативними 0,31 тис. грн або 10,0 %. Це досить вагомі перевитрати, які потребують ґрунтовного вивчення їх причин.

Зокрема, аналізуючи перевитрати за статтею «Комплектуючі та основні матеріали» виявляють, за рахунок яких видів вони відбулися.

Загальна сума цієї статті перевитрат залежить від норм витрачання матеріалів на одиницю продукції (фактор «норма») і заготівельної вартості цих матеріалів (фактор «ціна»). Перевищення норм витрат матеріалів (фактор «норма»), як правило, визначається станом техніки і організації виробництва, тобто залежить від підприємства. Зміна цін на матеріали (фактор «ціна») часто не залежить від підприємства, крім організації матеріально-технічного постачання.

Розмір впливу фактора «норма» визначається як добуток абсолютного відхилення норм витрат і ціни одиниці даних матеріалів за попередній рік, а величина впливу фактора «ціна» – як добуток абсолютного відхилення в ціні одиниці матеріалів і витрат матеріалу кожного виду у звітному році. В нашому випадку основною причиною перевитрачання за цією статтею став ріст курсу євро, за які підприємство купує комплектуючі [95, С.89].

Аналогічно методиці аналізу впливу факторів на зміну матеріальних витрат досліджується вплив факторів на зміну витрат на заробітну плату одиниці продукції тільки замість видів сировини аналізують види операцій, а факторами впливу є затрачений час та розцінки.

При аналізі загальну величину матеріальних витрат, порівнюють фактичні дані за два досліджувані періоди по основних видах матеріальних витрат, виявляють відхилення, розраховують міру впливу на них факторів та визначають причини зміни цих факторів. Для розв'язання названих завдань за даними розрахунків журналу – ордера №10 (журналу 5, 5А, якщо на підприємствах діє журнальна форма обліку) складають таблицю 3.5.

Таблиця 3.5

**Загальна оцінка матеріальних витрат у собівартості продукції по
виробництву металопластикових вікон**

ТОВ «Сервус»

№	Показники	Фактично за 2015 рік тис.грн	Фактично за 2016 рік тис.грн	Відхилення (+/-) тис.грн
1	2	3	4	5
1.	Комплектуючі, основні та допоміжні матеріали	3990	5229	+1239
2.	Паливо, енергія на технологічні цілі	235	783	+548
3.	Разом матеріальних витрат	4225	6012	+1787
4.	Собівартість товарної продукції	5311	8763	+3452
5.	Обсяг товарної продукції	7152	12350	+5198

Наведені дані показують: у 2016 році матеріальні витрати зросли у порівнянні з 2015 роком на 5198 тис. грн за рахунок збільшення їх по всіх видах. Однак, таке відхилення не завжди слід вважати негативним в роботі підприємства. На відхилення витрат впливають такі фактори як зміна обсягу та структури товарної продукції і рівня самих витрат.

Щоб розрахувати міру впливу названих факторів, необхідно скоригувати матеріальні витрати попереднього року на фактичний обсяг продукції за звітний рік. У нашому прикладі така величина становитиме:

$$4225 \times \frac{12350}{7152} = 7296 \text{ (тис. грн)}$$

Крім того, слід виявити матеріальні витрати попереднього року на фактичний випуск та асортимент товарної продукції звітного року. У нашому випадку ця величина становитиме:

$$4225 \times \frac{8763}{5311} = 6971,1 \text{ (тис. грн)}$$

Аналогічно коригується кожна стаття матеріальних витрат. Методику розрахунку впливу названих факторів на матеріальні витрати показано в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

**Вплив факторів на зміну матеріальних витрат ТОВ «Сервус»
по виробництву метало пластикових вікон**

Статті матеріальних витрат	Фактично за 2015 рік	За 2015 рік на фактичний випуск продукції за 2016 р.	За 2015 рік на фактичний випуск та асортимент 2016 р.	Фактично	Відхилення (+/-)			
					Усього	У т.ч. за рахунок		
						Обсягу випуску продукції (гр.3-гр.2)	Структури (гр.4-гр.3)	Рівня витрат (гр.5-гр.4)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Комплектуючі , основні та допоміжні матеріали (тис.грн)	3990	6890,2	6583,5	5229	+1239	2900,2	-306,7	-1354,5
Паливо, енергія на технологічні цілі (тис.грн)	235	405,8	387,8	783	+548	+170,8	-18	+395,2
Разом матеріальних витрат на виробництво (тис.грн)	4225	7296	6971,3	8763	+4538	+3071	-324,7	+1791,7

Дані табл. 3.6 свідчать: збільшення матеріальних витрат на 4538 тис. грн відбулося за рахунок зростання обсягу продукції на 3071 тис. грн та загального рівня витрат – на 1791,7 тис.грн. Зміна структури продукції сприяла зменшенню величини витрат на 324,7 тис.грн, що було позитивним явищем.

Під час аналізу слід встановити причини зміни названих вище факторів.

Для встановлення причин зміни рівня витрат розраховують міру впливу на цей показник дотримання норм витрачання матеріалів та зміни вартості одиниці матеріалів. Такий розрахунок раціонально провести за тими видами продукції і матеріалів, за якими мали місце перевитрати.

Аналогічно аналізують трудові витрати в складі собівартості товарної продукції. Прямі трудові витрати у складі собівартості відображають за такими статтями, як заробітна плата виробничих робітників та відрахування на соціальне страхування. Аналіз починають загальною їх оцінкою, за якою порівнюють витрати за звітний та попередній роки, виявляють відхилення (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Загальна оцінка трудових витрат в складі собівартості товарної продукції ТОВ «Сервус»

№	Показники	Фактично за 2015 рік тис.грн	Фактично за 2016 рік тис.грн	Відхилення тис.грн (+/-)
1	2	3	4	5
1.	Заробітна плата виробничих робітників	426,8	723,2	+296,4
2.	Відрахування на соціальне страхування	93,9	159,1	+65,2
3.	Усього прямих трудових витрат	520,7	882,3	+361,6

4.	Повна собівартість товарної продукції	5311	8763	+3452
5.	Обсяг товарної продукції	7152	12350	+5198

Як показують дані таблиці 3.7 трудові витрати по виробництву металопластикових вікон у 2016 році збільшилися в порівнянні за 2015 роком на 361,6 тис. грн. Для забезпечення більш об'єктивної оцінки собівартості доцільно визначити міру впливу на трудові витрати таких факторів, як зміна обсягу і структури продукції, а також рівня самих витрат. Методика розрахунку названих факторів описана при характеристиці порядку аналізу матеріальних витрат. Зазначимо, що вплив на прямі трудові витрати зміни обсягу випущеної продукції становив 378,5 тис. грн (збільшився випуск продукції, відповідно зросли й трудові витрати):

$$520,7 \times \frac{12350}{7152} = 899,2 \text{ тис. грн.};$$

$$899,2 - 520,7 = +378,5 \text{ тис. грн.};$$

Вплив зміни структури товарної продукції зумовив зниження суми прямих трудових витрат на 40,1 тис. грн.:

$$\frac{8763}{5311} \times 520,7 = 859,1, \text{ тис. грн};$$

$$859,1 - 899,2 = -40,1 \text{ тис. грн};$$

Зміна рівня прямих трудових затрат у собівартості продукції зумовила підвищення трудових витрат на 23,2 тис. грн.

$$882,3 - 859,1 = +23,2 \text{ тис. грн.}$$

Баланс відхилень засвідчив, що загальна сума відхилень склала тих же 345,2 тис.грн.

Щоб встановити причини зміни рівня витрат, розраховують міру впливу зміни трудомісткості виготовленої продукції і середньоденної оплати. Вплив цих факторів розраховують множенням різниці між фактичною і плановою трудомісткістю на планову середньогодинну оплату, а вплив зміни середньогодинної оплати – множенням різниці між фактичною і плановою середньогодинною оплатою на фактичну трудомісткість.

Відхилення від норм часу та розцінок групують за видами продукції, структурними підрозділами, причинами виникнення та узагальнюють у зведеннях. Отже, причинами перевитрачання по оплаті праці можуть бути: виконання операцій, не передбачених технологією, невідповідність розрядів робітників розрядам робіт, технічна непридатність обладнання, низька якість інструментів, несвоєчасне впровадження організаційно-технічних заходів тощо.

Особлива увага при аналізі звертається на непродуктивні виплати, до яких належать: доплати у зв'язку із зміною умов праці, доплати за надурочні роботи і оплати простоїв, заробітна плата у складі браку продукції. Під час аналізу непродуктивних виплат порівнюють їх суми за ряд періодів і встановлюють причини таких виплат.

Крім того, у складі нарахованої заробітної плати можуть бути такі приховані суми, як оплата невиконаних технологічних операцій, не-виготовленої продукції (приписки обсягів виробництва) тощо. Ці суми слід враховувати як резерви економії фонду заробітної плати.

Зменшення непродуктивних виплат заробітної плати зовсім не суперечать підвищенню основних тарифних розцінок і погодинної оплати, особливо коли спостерігається відповідне зростання продуктивності праці.

Взагалі підвищення рівня заробітної плати на сучасному етапі – надзвичайно важливий економічний і соціальний фактор, проте він залежить не лише від продуктивності праці, а й має тісно узгоджуватися з фінансовим станом підприємства.

Аналіз собівартості продукції закінчується зведеним підрахунком резервів її зниження та розробкою заходів, спрямованих на використання виявлених резервів. Зниження собівартості одиниці продукції і витрат на 1 гривню продукції досягається двома способами:

- 1) збільшенням обсягу виробленої продукції;
- 2) ліквідацією непродуктивних витрат і невиправданих перевитрат за елементами і калькуляційними статтями витрат, економним витрачанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів і запровадженням прогресивних організаційних та технічних заходів підвищення ефективності виробництва.

Потрібно уникати подвійного рахунку однакових резервів, виключити економію витрат, одержану внаслідок невиконання конкретних заходів, урахувавши її негативний вплив на ефективність виробництва продукції.

Необхідно забезпечити максимальну порівняльність показників за часом, у просторі, максимальну єдність методики оцінки та підрахунку обсягу виробництва.

Вирішальною умовою використання виявлених резервів зниження собівартості продукції є підвищення продуктивності праці на основі досягнень науково-технічного прогресу. Запровадження нової техніки, комплексної механізації та автоматизації виробничих процесів, удосконалення технології, запровадження прогресивних видів матеріалів, ліквідація витрат, удосконалення планування обліку й аналізу витрат забезпечуватимуть використання наявних резервів і зниження собівартості продукції за минулі періоди, необхідно систематично вести оперативний, внутрішньогосподарський і порівняльний аналіз.

3.2. Методика аналізу «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток»

При плануванні виробничої діяльності часто використовують аналіз «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток». Якщо визначений обсяг виробництва, то завдяки цьому аналізу можна розрахувати величину витрат і продажну ціну, при яких підприємство могло б отримати певну величину прибутку, як балансового, так і чистого. За допомогою даних аналізу легко прорахувати різні варіанти виробничої програми, коли змінюються, наприклад, витрати на рекламу, ціни на продукцію або матеріали, що поставляються, структура виробництва. Інакше кажучи, такий аналіз дозволяє отримати відповідь на питання, що ми матимемо, якщо зміниться один параметр виробничого процесу або декілька таких параметрів.

Аналіз «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток» - це аналіз поведінки витрат, в основі якого лежить взаємозв'язок витрат, обсягу виробництва, виручки (доходу), і прибутку. Це інструмент управлінського планування і контролю. Вказані взаємозв'язки формують основну модель фінансової діяльності, що дозволяє менеджеру використовувати результати аналізу за даною моделлю для короткострокового планування і оцінки альтернативних рішень.

Аналіз співвідношення «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток» - один з ефективних інструментів, що є у розпорядженні менеджерів. Він допомагає їм зрозуміти взаємовідношення між ціною виробу, обсягом або рівнем виробництва, прямими витратами на одиницю продукції, загальною сумою постійних витрат, змішаними витратами і прибутком. Він є ключовим чинником в процесі ухвалення багатьох управлінських рішень. Ці рішення стосуються питань визначення асортименту виробів, що випускаються, обсягу виробництва, типу маркетингової стратегії і так далі [13, С.382].

Аналіз «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток» дозволяє знайти найбільш вигідне співвідношення між змінними витратами, постійними витратами, ціною і обсягом виробництва продукції. Головна роль у виборі стратегії поведінки підприємства належить маржинальному прибутку. Очевидно, що добитися збільшення прибутку можна, збільшивши величину маржинального доходу. Досягти це можна різними способами: знизити ціну і відповідно збільшити обсяг реалізації; збільшити постійні витрати і збільшити обсяг; пропорційно змінювати змінні, постійні витрати і обсяг випуску продукції.

Величина маржинального прибутку з розрахунку на одиницю продукції також істотно впливає на вибір моделі поведінки фірми на ринку. У використанні маржинального доходу закладений ключ до вирішення проблем, пов'язаних з витратами і доходом підприємства.

Аналіз «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток» дозволяє отримати відповідь на такі запитання:

- Який необхідний обсяг реалізації продукції, щоб забезпечити відшкодування всіх витрат і отримання бажаного розміру прибутку ?

- Яку величину прибутку підприємство може отримати при запланованому обсязі виробництва ?

- Як вплине на фінансовий результат зміна величини витрат, обсягу виробництва і реалізації, ціни реалізації ?

- Яка структура витрат є оптимальною для підприємства?

При використанні цього методу необхідно враховувати такі допущення:

- всі витрати можуть бути розглянуті або як постійні, або як змінні;

- поведінка загальних витрат і виручки жорстко визначена і лінійна в межах області релевантності;
- постійні витрати не змінюються разом із змінами обсягу виробництва в межах області релевантності;
- змінні витрати прямо пропорційні обсягу в межах області релевантності;
- змінні витрати на одиницю продукції (питомі змінні витрати) є постійними;
- ціна реалізації одиниці продукції не змінюються;
- ціни на матеріали і послуги, використовувані у виробництві, не змінюються;
- продуктивність праці не змінюється;
- відсутні структурні зрушення;
- обсяг виробництва є єдиним чинником, що впливає на зміну витрат і доходів підприємства;
- обсяг продажу рівний обсягу виробництва (тобто протягом даного періоду змін у рівнях запасів не відбувається);
- асортимент продукції на підприємстві, де виробляється ряд різних товарів або виконуються декілька видів послуг, є незмінним. Змінні витрати і продажна ціна на одиницю продукції, використовувані при аналізі, є середньо зваженим показником витрат на різні одиниці продукції і цін на відповідні товари і послуги [13, С. 386].

Основними елементами аналізу співвідношення «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток» є:

- поріг рентабельності (точка беззбитковості);

- маржинальний дохід;
- маржинальний запас міцності;
- операційний важіль (виробничий леверидж).

Аналіз співвідношення «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток», на практиці іноді називають аналізом точки беззбитковості. Цю точку також називають «критичною» або «мертвою», або точкою «рівноваги».

Точка беззбитковості – це критичний обсяг реалізації (діяльності), при якому доходи підприємства дорівнюють його витратам, а прибуток відповідно дорівнює нулю.

Для обчислення точки беззбитковості (порогу рентабельності) використовують три методи:

- рівнянь;
- маржинального доходу;
- графічний.

За даними ТОВ «Сервус» розрахуємо точку беззбитковості для одного з видів продукції, наприклад, для 1 шт пластикового енергозберігаючого вікна «Рехау Корса» 1300x1400 мм ціна реалізації–4890 грн. Інформація про витрати на виробництво наведена у таблиці 3.8.

Оскільки було випущено 184 штуки даного виробу, то на 1штуку припадало 3935,65 грн змінних витрат.

Метод рівнянь заснований на обчисленні прибутку підприємства за формулою:

$$\text{Виручка} - \text{Змінні витрати} - \text{Постійні витрати} = \text{Прибуток} \quad (3.2)$$

Таблиця 3.8

**Витрати на виробництво пластикового енергозберігаючого вікна
вікна «Рехау Корса» 1300x1400 мм на випуск**

№	Стаття витрат	Загальна сума витрат, грн.	в т.ч.	
			змінні	постійні
1.	Напівфабрикати і комплектуючі	641200	641200	
2.	Заробітна плата виробничих робітників і відрахування на соціальне страхування	63400	63400	
3.	Загальновиробничі витрати	48100	12120	35980
4.	Інші операційні витрати	15520	6340	9180
5.	Адміністративні витрати	22400		22400
6.	Збутові витрати	8400	1100	7300
7.	Всього	799020	724160	74860

Деталізуючи порядок розрахунку показників формули, її можна подати у такому вигляді:

$$(Ціна за одиницю \times Кількість одиниць) - (Змінні витрати на одиницю \times Кількість одиниць) - Постійні витрати = Прибуток \quad (3.3)$$

У цьому випадку розрахунок точки беззбитковості здійснюється з використанням рівняння

$$4810 \times X - 3935,65 \times X - 74860 = 0$$

$$\text{Звідси } X = 85,62 \text{ або } 86 \text{ штук.}$$

Отже, якщо ТОВ «Сервус» реалізує 86 штук пластикового вікна «Рехау Корса» 1300x1400 мм, то воно своїми доходами повністю покриє витрати і не матиме на прибутку, ні збитку.

Метод маржинального доходу – це модифікація попереднього методу, що ґрунтується на використанні наступних формул:

$$\text{Точка беззбитковості у натуральних одиницях} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Ціна за одиницю} - \text{Змінні витрати на одиницю}} \quad (3.4)$$

$$\text{Точка беззбитковості у натуральних одиницях} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Маржинальний дохід на одиницю}} \quad (3.5)$$

$$T_b = 74860 / (4810 - 3935,65) = 86 \text{ штук}$$

Маржинальний дохід - це різниця між виручкою підприємства від реалізації продукції (робіт, послуг) і сумою змінних витрат.

Величина маржинального доходу показує внесок підприємства в покриття постійних витрат і отримання прибутку.

Існують два способи визначення величини маржинального доходу:

1) від виручки підприємства за реалізовану продукцію віднімають всі змінні витрати, тобто всі прямі витрати і частину накладних витрат (загальновиробничих витрат), залежних від обсягу виробництва і змінних витрат, що відносяться до категорії;

2) шляхом складання постійних витрат і прибутку підприємства.

При застосуванні маржинального способу розрахунку точки беззбитковості в грошовому виразі також використовується коефіцієнт (норма) маржинального доходу, який є часткою величини маржинального доходу у виручці від реалізації або (для окремого виробу) часткою середньої величини маржинального доходу в ціні товару.

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу} = \frac{\text{Маржинальний дохід на одиницю}}{\text{Ціна за одиницю}} \quad (3.6)$$

У цьому випадку точка беззбитковості в грошовому вираженні розраховуватиметься з використанням формули:

$$\text{Точка беззбитковості у грошовому вираженні} = \frac{\text{Постійні витрати}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу}} \quad (3.7)$$

$$T_b = 74860 / 0,1818 = 411711,2 \text{ грн.}$$

При графічному методі знаходження точки беззбитковості зводиться до побудови комплексного графіка «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток», послідовність побудови якого полягає в наступному:

- наносять на графік лінію постійних витрат, для чого проводять пряму, паралельну осі абсцис з точки, рівної постійним витратам;

- вибирають відповідний обсяг виробництва (реалізації) продукції і визначається для нього розмір змінних витрат, на підставі якого будують

лінію змінних витрат підприємства, яка виходить з точки перетину лінії постійних витрат з лінією ординат і утворює графік сумарних витрат підприємства;

- беруть той же обсяг продаж і на підставі ціни продукції визначають відповідну виручку від реалізації, на підставі якої здійснюють креслення лінії виручки.

- точка беззбитковості утворюється від перетину лінії виручки і лінії сумарних витрат (рис. 3.1).

Нехай X = к-сть штук

U_1 – лінія змінних витрат = $3935,65 X$

(0;0)

U_2 – лінія загальних витрат = $3935,65 X + 74860$

U_3 – лінія виручки = $4810 X$

(0;0)

Зростання обсягів продажу (розширення, зростання компанії) неминуче призводить до зростання постійних витрат. Із збільшенням обсягу виробництва зростуть витрати на ремонт і обслуговування устаткування. Розширення - це орендна плата за нові приміщення, залучення додаткового персоналу (і оплата його праці), зростання витрат на рекламу і просування товарів. Як тільки розмір компанії збільшився (розмір, що вимірюється обсягами продажу), компанія виходить на нову, вищу, точку беззбитковості.

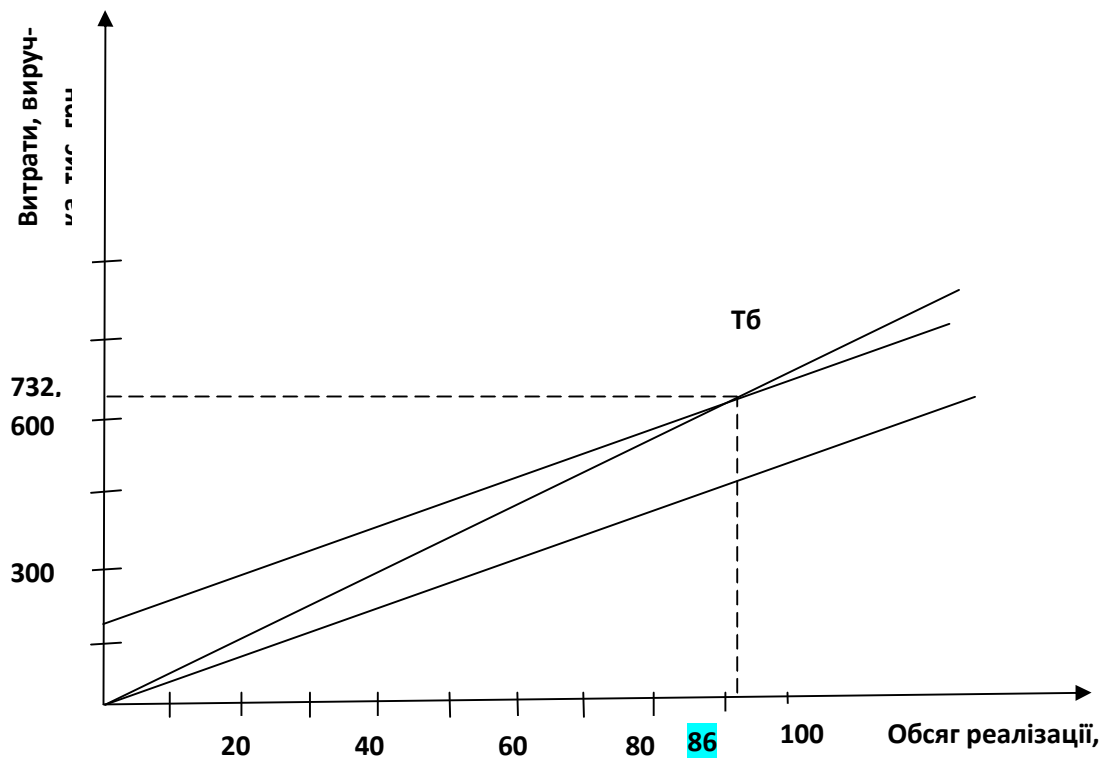


Рис. 3.1. Графічний спосіб визначення точки беззбитковості

Отримаємо таку закономірність: точка беззбитковості змінюється пропорційно до оборотів компанії. Отже, точка беззбитковості може дати об'єктивну відповідь не на всі запитання. Вона завжди покаже, який мінімум продажів необхідний, щоб компанія працювала без збитків, але точка беззбитковості не завжди може дати відповідь на питання, чи зміцнився, чи ослаб фінансовий стан компанії. Для відповіді на останнє питання використовують запас міцності, який покаже, наскільки близько підприємство підійшло до межі, за якою починаються збитки. Точніше - на скільки відсотків може бути знижений обсяг реалізації для збереження беззбитковості (якщо фактичний обсяг реалізації нижче точки беззбитковості, запас міцності покаже, на скільки відсотків необхідно збільшити обсяг реалізації для досягнення беззбиткового рівня роботи).

Запас міцності – це величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг реалізації перевищує критичний обсяг реалізації. Запас міцності

обчислюють як у грошовому вираженні, так і в процентному відношенні. У грошовому вираженні даний показник розраховують за формулою:

$$\text{Запас міцності} = \text{Обсяг реалізації} - \text{Точка беззбитковості} \quad (3.8)$$

Якщо, наприклад, підприємство планує реалізувати 184 штуки, то його запас міцності = 885040 - 413660 = 471380 грн.

Запас міцності в грошовому вираженні показує граничну величину можливого зниження обсягу продажу без ризику понести збиток і може бути використаний для визначення розміру операційного прибутку підприємства.

Значення запасу міцності в процентному відношенні є вимірником ризику нерентабельної роботи підприємства в ситуації зміни ринкової ситуації (скорочення попиту, погіршення конкурентоспроможності). У цьому випадку якщо виручка підприємства скоротиться менше ніж на величину даного показника, то підприємство буде одержувати прибуток, якщо більше - воно опиниться в збитку.

Чим вище одержане значення, тим міцніше становище фірми - тим менше слід побоюватися негативних змін ринку: падіння обсягу продажу, зростання витрат. Запас міцності «знімає» вплив масштабу компанії (що не дозволяла точка беззбитковості), тому дає можливість об'єктивно порівнювати підприємства з різними обсягами продажів або оцінювати зміни фінансового стану підприємства на різних етапах його життя.

Якщо компанія росте, освоюється випуск нового виду продукції, то зростають і накладні витрати. У такому випадку зростання точки беззбитковості – процес закономірний, це – не добре, не погано, це – новий орієнтир, який свідчить, що тепер потрібно більше продавати, щоб отримати прибуток [77, С.87].

Але, якщо підприємство працює стабільно, реалізує продукцію приблизно на одну і ту ж суму, не скорочується, не розширюється, але при цьому точка беззбитковості зростає, то варто турбуватися - прибуток заробляти все складніше. Винуватцями можуть бути як постачальники, так і

саме підприємство. Вина постачальників - підвищення цін на матеріали, енергію, зростання вартості послуг з доставки або обслуговування устаткування. Вина підприємства – поспішне підвищення заробітної плати, неналежний догляд за виробничим устаткуванням (зростають витрати на ремонт), зменшення обсягу реалізації прибуткової продукції.

Потенційну прибутковість продажів характеризує ціновий коефіцієнт (коефіцієнт маржинального доходу). Чим вищий цей коефіцієнт, тим більший прибуток в змозі принести цей вид продукції, тим менше його потрібно продавати для досягнення прибутку. Таким чином, знизити точку беззбитковості можна не тільки, знижуючи витрати, але і змінюючи структуру продукції, що реалізовується.

Досягнувши точки беззбитковості, можна починати підраховувати прибутки. Характеристику можливих темпів зростання прибутку дає операційний леверидж.

Виходячи із суті поняття «операційний важіль», можна констатувати, що застосування його механізму засноване на використанні маржинального методу. Тому чим нижче питома вага постійних витрат у загальній сумі витрат підприємства, тим більше змінюється величина прибутку по відношенню до темпів зміни доходу підприємства.

Збільшення (зменшення) прибутку в порівнянні з доходом виражається за допомогою ступеня операційного важеля, який розраховують за формулою:

$$\text{Ступінь операційного важеля} = \frac{\text{Маржинальний дохід}}{\text{Прибуток}} \quad (3.9)$$

або

$$\text{Ступінь операційного важеля} = \frac{\text{Пост. витрати} + \text{Прибуток}}{\text{Прибуток}} = 1 + \frac{\text{Пост. витрати}}{\text{Прибуток}} \quad (3.10)$$

Знайдене за допомогою наведених формул значення ступеня операційного важеля надалі використовується для прогнозування відсотка

зміни прибутку при певному відсотку зміни обсягу продажу (доходу). Для цього використовують формулу

$$\text{Відсоток зміни прибутку} = \text{Відсоток зміни доходу} \times \text{Ступінь операційного важеля} \quad (3.11)$$

Таким чином, операційний важіль - це, з одного боку, характеристика можливих темпів зростання прибутку, а з іншого - характеристика ризику втрати цього прибутку. При однаковому зростанні обсягів продажу, підприємство з високим важелем (з високою часткою постійних витрат) нарощуватиме прибуток більшими темпами, ніж підприємство з низьким важелем. Але при падінні продаж перше підприємство втрачатиме прибуток швидше.

До якого ж важеля прагнути - високого чи низького? При несприятливій ринковій ситуації, що загрожує зниженням обсягів продаж, вигідніший низький операційний леверидж (низька частка постійних витрат). При падінні обсягів продаж необхідно вирішувати задачу мінімізації втрат прибутку. Навпаки, при сприятливій ринковій кон'юктурі - при зростанні обсягів реалізації - вигідніший високий важіль (висока частка постійних витрат, низька частка змінних витрат).

3.3. Методика здійснення аудиту витрат і собівартості продукції

Аудит витрат як головного об'єкту управлінського обліку здійснюють як внутрішні, так і зовнішні аудитори. В системі управлінського обліку пріоритетність перевірок витрат та собівартості продукції віддають внутрішньому аудиту.

Внутрішній аудит виробничих витрат є об'єктивним джерелом інформації і, отже, сприяє досягненню цілей і виконанню поставлених завдань найефективнішим способом.

Під внутрішнім аудитом витрат слід розуміти одну з функцій управління, спрямовану на забезпечення контролю за правильним відображенням в обліку та фінансовій звітності витрат господарської діяльності підприємства відповідно до вимог чинного законодавства, а також у відповідності з обліковою політикою та внутрішніми процедурами, встановленими внутрішніми документами; здійсненням системного аналізу; оцінкою ефективності системи управління; своєчасністю, правильністю, повнотою і точністю відображення основної та іншої діяльності у звітності; забезпеченням збереження активів.

Впровадження внутрішнього аудиту витрат є однією з нагальних потреб сьогодення, що надасть керівництву підприємства змогу:

- забезпечити ефективне використання виробничих ресурсів підприємства;
- мінімізувати виробничі витрати;
- сформуванати адекватну сучасним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління витратами, що забезпечуватиме вчасну адаптацію підприємства до змін внутрішнього і зовнішнього середовища [10, С.183].

Необхідність впровадження внутрішнього аудиту має обґрунтовуватись його ефективністю функціонування. В свою чергу ефективність - це здатність внутрішнього аудиту до вирішення певного завдання, досягнення позитивного результату в управлінні господарською діяльністю підприємства, ступінь цінності контрольної-оціночної інформації.

В науковій літературі поняття ефективності внутрішнього аудиту визначається науковцями по-різному (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Трактування поняття «ефективність внутрішнього аудиту витрат діяльності підприємства» [10, С.25]

№п/п	Автор	Визначення ефективності
1	2	3
1	Алексеев Н	Ефективність внутрішнього аудиту - це співвідношення досягнутого органом контролю результату поставленої перед ним мети, досягнення цієї мети з найменшими витратами часу, сил і коштів
2	Шевчук В.О.	Ступінь пристосованості контролю до розв'язання певної проблеми у визначених умовах; здатність контролю до вирішення певного завдання
3	Пантелеєв В.П.	Досягнення позитивного результату, який є наслідком здійснення контролю: інтегрованою ознакою якості контролю та його характеристичних властивостей
4	Максимова В.Ф.	Ступінь доцільності контролю, тобто цінності інформації, отриманої в результаті контролю, яка залежить від його достовірності, своєчасності, від вартості витрат на створення засобів контролю, його проведення і обробку результатів

Аналіз таблиці 3.9 дозволяє зробити висновок, що під ефективністю внутрішнього аудиту розуміють здатність внутрішнього аудиту до вирішення певного завдання, ступінь цінності контрольної-оціночної інформації, досягнення позитивного результату в управлінні господарською діяльністю підприємства.

Для більш детального вивчення правильності класифікації витрат на підприємстві складають анкету вивчення обліку витрат, яка повинна включати такі питання:

- чи контролюється перелік і величина витрат відповідною особою;
- чи є в наявності документи що підтверджують законність утворення витрат;
- чи вчасно списуються відповідні витрати на виробництво;
- чи правильно встановлена класифікація адміністративних витрат;
- чи враховуються окремо витрати на збут;

- чи відображаються витрати на дослідження та розробки на окремих бухгалтерських рахунках;
- чи правильно відображаються собівартість реалізованої іноземної валюти і супутні при цьому операції;
- яка застосовується методика при оприбуткуванні і списанні виробничих запасів;
- чи нараховується резерв сумнівних боргів;
- чи враховується сума уцінки запасів, сума нестач, сума штрафів та пені до складу витрат;
- чи є в підприємстві фінансові витрати;
- чи є в підприємстві витрати від участі в капіталі;
- чи правильне відображення операцій з реалізації фінансових інвестицій, майнових комплексів, необоротних активів;
- чи проводилась уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій;
- чи враховані в склад затрати суми уцінки необоротних активів та фінансових інвестицій;
- чи правильно відображені в затратах необоротні активи;
- чи правильно оформлені первинні документи.

Для виявлення повноти оформлення первинних документів і систематизації висновків дослідження можна скласти відповідні тести, де передбачити: перелік первинних документів, їх коротку характеристику, наявність відповідних записів, повноту оформлення і відхилення за елементами вибірки.

При аудиті собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу витрат за видами калькуляційних статей. Така перевірка затрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються затрати за видами виробленої продукції і місцями їх виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішньозаводського госпрозрахунку.

Калькуляційні статті являють собою одноелементні або комплексні витрати. Для перевірки комплексних статей аудитор залучає кошториси і порівнює планові й фактичні затрати, звертаючи особливу увагу на допущені втрати і перевитрати.

Можливі порушення в обліку виробничої собівартості прогнозують за окремими обліковими об'єктами: виробнича собівартість продукції, товарів, робіт і послуг; собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг; структура прямих витрат; структура загальновиробничих витрат.

Аудит виробничих витрат є важливою складовою внутрішнього контролю підприємства. Однак аудит виробничих витрат здійснюють і зовнішні аудитори для підтвердження показників фінансової звітності.

Програма аудиту витрат включає такі питання:

1. Аудит тотожності показників бухгалтерської звітності і реєстрів бухгалтерського обліку.
2. Аудит оформлення первинних облікових документів.
3. Правомірність включення до складу витрат на виробництво витрат, понесених організацією.
4. Організація аналітичного обліку витрат на виробництво.
5. Правильність групування витрат за місцями їх виникнення.
6. Облік витрат допоміжних виробництв.
7. Правомірність віднесення витрат до загальновиробничих і розподілу їх між об'єктами калькулювання.
8. Правомірність віднесення витрат до адміністративних і розподіл за об'єктами калькулювання.
9. Оцінка незавершеного виробництва і її відповідність прийнятій обліковій політиці. Правильність розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом.
10. Своєчасність включення витрат на виробництво в собівартість продукції (робіт, послуг).

11. Правильність обліку витрат майбутніх періодів і своєчасність їхнього списання на витрати виробництва.

12. Документальне оформлення браку у виробництві і правомірність списання витрат від браку.

13. Правильність обліку напівфабрикатів власного виробництва в організаціях, що ведуть їхній відокремлений облік.

15. Інвентаризація незавершеного виробництва і правильності відображення її результатів.

Послідовність робіт при проведенні аудиторської перевірки операцій з обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) можна розділити на три етапи: ознайомлювальний, основний, заключний.

На кожному етапі аудитор повинен розглянути і вивчити визначені питання.

Ознайомлювальний етап передбачає вирішення таких завдань:

1. Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про проведення оцінки незавершеного виробництва.

2. Перевірка наявності наказів про прийняття в організації методів розподілу адміністративних і загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання.

3. Перевірка наявності наказів (розпоряджень) про призначення осіб, відповідальних за збереження матеріальних цінностей, відпущених у виробництво.

4. Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, відповідальними за збереження матеріальних цінностей у виробничих підрозділах.

5. Перевірка наявності і правильності складання кошторису на представницькі витрати організації.

Основний етап:

1. Аудит тотожності показників бухгалтерської звітності і реєстрів бухгалтерського обліку.

2. Аудит оформлення первинних облікових документів.
3. Перевірка правомірності включення до складу витрат на виробництво витрат, понесених організацією.
4. Вивчення організації аналітичного обліку витрат на виробництво.
5. Перевірка правильності обліку витрат допоміжних виробництв.
6. Перевірка правомірності віднесення витрат до загальновиробничих і розподілу їх між об'єктами калькулювання.
7. Перевірка правомірності віднесення витрат до адміністративних і розподіл їх між об'єктами калькулювання .
8. Перевірка правильності проведення і відповідності обліковій політиці оцінки незавершеного виробництва.
9. Перевірка правильності розподілу витрат між готовою продукцією і незавершеним виробництвом.
10. Перевірка своєчасності включення витрат на виробництво в собівартість продукції (робіт, послуг)
11. Вивчення правильності обліку витрат майбутніх періодів і своєчасності їхнього списання на витрати виробництва.
13. Перевірка правильності документального оформлення браку у виробництві і правомірності списання витрат від браку.
14. Перевірка правильності обліку напівфабрикатів власного виробництва в організаціях, що ведуть їх відокремлений облік.
15. Перевірка інвентаризації незавершеного виробництва.

Заключний етап:

1. Формування пакету документів, переданих іншим аудиторам для наступного аналізу й обробки.
2. Складання аудиторського звіту і подання його разом з робочою документацією керівнику групи.

На *ознайомлювальному етапі* аудитор повинен вивчити наказ про облікову політику в частині питань, що відносяться до обліку витрат на виробництво, здійснити перевірку наявності і правильності складання

кошторису на представницькі витрати підприємства. Можливе порушення при цьому – відсутній кошторис представницьких витрат на звітний рік, затверджений радою (правлінням) підприємства. Відсутнє документальне підтвердження правомірності виділення коштів підприємства на представницькі витрати веде до завищення собівартості (продукції, робіт, послуг) для цілей бухгалтерського обліку й оподатковування і зниження оподаткованого прибутку.

Основний етап аудиторської перевірки розпочинають з аудиту тотожності показників бухгалтерської звітності і реєстрів бухгалтерського обліку, правильності оформлення первинних документів.

При проведенні перевірки аудитору доцільно розглянути наступні питання:

1. Ступінь уніфікації застосовуваних первинних облікових документів.
2. Наявність у документах, що не є уніфікованими (типовими) чи спеціалізованими, обов'язкових реквізитів.
3. Наявність затвердженого керівником організації переліку осіб, що мають право підпису первинних облікових документів.
4. Правильність заповнення обов'язкових реквізитів у документах.
5. Правильність внесення виправлень у документах.
6. Наявність підчищень і помарок у документах.
7. Наявність на документах оцінки про дату запису господарської операції в обліковий реєстр і підписи особи, відповідальної за обробку документа.
8. Правильність таксування документів.
9. Правильність підрахунку відповідних підсумків у документах.
10. Правильність запису документа в обліковий реєстр.
11. Наявність графіку документообігу, затвердженого наказом керівника.

Перевірку тотожності показників, що містяться у формах бухгалтерської звітності і реєстрах бухгалтерського обліку, проводять

окремо за кожною формою бухгалтерської звітності шляхом зіставлення показників, що містяться у відповідній формі, із залишками й оборотами на рахунках Головної книги. У тих випадках, коли показники, що містяться у формах звітності, не можуть бути перевірені за даними Головної книги, аудитор використовує відповідні реєстри аналітичного обліку.

Перевірку тотожності показників Головної книги і реєстрів синтетичного обліку здійснюють шляхом зіставлення залишків і оборотів за рахунками і субрахунками Головної книги з аналогічними показниками реєстрів синтетичного обліку. Період, що перевіряється, фіксують в плані аудиторської перевірки. При застосуванні журнально-ордерної форми обліку, коли дебетові та кредитові обороти, а також залишки за дебетом рахунків наводяться в різних реєстрах (журнали-ордери, відомості), у робочому документі за реквізитом «Реєстр синтетичного обліку» приводяться дві позиції «Журнал-ордер №», «Відомість №».

Якщо ж в організації, що перевіряється, реєстри бухгалтерського обліку фіксується на машинних носіях (дискетах, дисках, магнітних стрічках) у робочому документі аудитора за реквізитом «Реєстр синтетичного обліку» наводять найменування машинограми, її номер (якщо він є). При цьому машинограма, що представляє відповідний реєстр бухгалтерського обліку, повинна бути надрукована на паперових носіях, підписана виконавцем, головним бухгалтером (чи його заступником) і прикладена до робочого документа аудитора.

У ході перевірки тотожності показників, що містяться в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку, проводять зіставлення залишків і оборотів за рахунками синтетичного обліку, субрахунками і рахунками аналітичного обліку. Перевірку роблять, як правило, вибіркоким методом. Розмір вибірки (кількість рахунків синтетичного і аналітичного обліку, за якими роблять перевірку, їхні назви, періоди, що перевіряються, рівень матеріальності) встановлюють в програмі аудиту на етапі планування.

Для перевірки використовують:

а) при журнально-ордерній формі рахівництва - журнали-ордери, відомості (картки) аналітичного обліку до відповідного синтетичного рахунку,

б) при використанні обчислювальної техніки – машинограми-відомості синтетичного й аналітичного обліку;

в) при спрощеній формі обліку – книги обліку господарських операцій, оборотні відомості аналітичного обліку до відповідного синтетичного рахунку, картки (журнали, книги) аналітичного обліку.

Наступний етап аудиту витрат – перевірка організації аналітичного обліку витрат на виробництво.

На цій ділянці облікової процедури можливі такі порушення:

- на підприємстві відсутній аналітичний облік витрат на виробництво або ж його ведуть з порушеннями діючого законодавства;
- дані аналітичного обліку витрат не відповідають оборотам і залишкам на рахунках синтетичного обліку витрат на виробництво;
- залишки незавершеного виробництва за даними аналітичного обліку не відповідають даним обліку в цехах (виробництвах) про фактичну наявність незавершеного виробництва.

Це призводить до недостовірності синтетичного обліку оборотів і залишків за рахунками витрат на виробництво, і як наслідок неможливість підтвердження рядка «Незавершене виробництво» в балансі.

При проведенні перевірки обліку витрат допоміжних виробництв та їх списання на собівартість продукції особливу увагу необхідно звернути на:

- наявність відокремленого обліку витрат основного і допоміжного виробництва для цілей бухгалтерського обліку;
- можливість включення до витрат основного виробництва витрат виробництв, що забезпечують: обслуговування різними видами енергії (електроенергією, парою, газом, повітрям); транспортне обслуговування; ремонт основних засобів, виготовлення інструментів, штампів, запасних

частин, будівельних деталей, конструкцій; інші аналогічні за призначенням витрати.

Можливі порушення, виявлені при перевірці правомірності віднесення витрат до загальновиробничих і розподілу їх між об'єктами калькулювання:

- відсутній відокремлений облік прямих і загальновиробничих витрат для цілей бухгалтерського обліку й оподаткування;
- на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» не враховані наступні витрати:
 - витрати з обслуговування основного і допоміжного виробництв;
 - з утримання й експлуатації машин і устаткування;
 - амортизаційні відрахування і витрати на ремонт основних засобів виробничого призначення;
 - витрати з страхування виробничого майна;
 - витрати на опалення, освітлення і утримання виробничих приміщень;
 - орендна плата за виробничі приміщення, машини й устаткування;
 - інші орендовані засоби, використововані у виробництві;
 - оплата праці персоналу, зайнятого обслуговуванням виробництва;
 - інші аналогічні за призначенням витрати;
 - відсутній розподіл загальновиробничих витрат;
 - не дотримується порядок розподілу загальновиробничих витрат у відповідність з обліковою політикою підприємства;
- відсутній аналітичний облік за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» за окремими підрозділами підприємства і статтям витрат.

Зазначені порушення можуть призвести до завищення собівартості основного виробництва для цілей бухгалтерського обліку й оподаткування, заниження фінансового результату діяльності основного виробництва. До необґрунтованості оборотів і залишків за рахунком 91 «Загальновиробничі

витрати», і як наслідок неможливість підтвердження рядка «Незавершене виробництво» балансу.

При перевірці правомірності віднесення витрат до адміністративних і розподілу їх між об'єктами калькулювання слід звернути увагу на такі моменти:

- наявність відокремленого обліку прямих і загальногосподарських витрат для цілей бухгалтерського обліку й оподатковування;
- на рахунку 92 «Адміністративні витрати» враховуються наступні витрати:
 - управлінські і господарські витрати, не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом;
 - утримання загальногосподарського персоналу, не пов'язаного з виробничим процесом;
 - амортизаційні відрахування і витрати на ремонт основних засобів управлінського і загальногосподарського призначення;
 - орендна плата за приміщення загальногосподарського призначення;
 - витрати з оплати інформаційних, аудиторських і консультаційних послуг;
 - інші аналогічні за призначенням витрати.
- відсутній розподіл адміністративних витрат;
- не дотримано порядку розподілу адміністративних витрат відповідно до облікової політики підприємства;
- відсутній аналітичний облік за рахунком 92 «Адміністративні витрати» за кожною статтею, центром відповідальності і місцями виникнення витрат.

На заключному етапі аудиторської перевірки формують пакет документів, які передають іншим аудиторам для наступного аналізу й обробки. На даному етапі узагальнюють результати проведеної перевірки, для чого використовуються робочі і звітні документи, складені в ході

проведення аудиту, готують висновки і рекомендації до таблиць з відповідними порушеннями і (чи) зауваженнями. За кожним виявленим порушенням і (чи) зауваженням наводять посилання на нормативний документ, відповідно до діючого законодавства. Робочі документи, що підшиті в спеціальну папку, і звітні документи аудитора представляють керівнику групи для включення необхідних результатів перевірки в звіт.

Висновки до розділу 3.

1. В умовах ринкових відносин аналіз собівартості одиниці продукції має значення, по-перше, для формування ринку цієї продукції і залучення покупців; по-друге, для збереження і досягнення доволі високої ефективності виробництва з метою вистояти в конкурентній боротьбі. У процесі такого аналізу розкриваються резерви зниження собівартості окремих видів продукції. Важливим є вивчення структури собівартості одиниці продукції, для цього визначають питому вагу кожної статті (групи статей) у повній собівартості досліджуваного виду продукції. Це дає можливість визначити, чи є даний вид продукції матеріаломістким або трудомістким, що дає змогу розробити основні напрямки пошуку резервів зниження собівартості. Оцінка собівартості за статтями калькуляції дає аналітику змогу в цілому зорієнтуватися в стані аналізованих показників і поглибити аналіз вивченням лише тих статей, які становлять найбільшу питому вагу в собівартості продукції, а також тих, за якими мали місце негативні відхилення.

2. Аналіз «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток» дозволяє знайти найбільш вигідне співвідношення між змінними витратами, постійними витратами, ціною і обсягом виробництва продукції. Головна роль у виборі стратегії поведінки підприємства належить маржинальному прибутку. Очевидно, що добитися збільшення прибутку можна, збільшивши величину маржинального доходу. Досягти це можна різними способами: знизити ціну і відповідно збільшити обсяг реалізації; збільшити постійні

витрати і збільшити обсяг; пропорційно змінювати змінні, постійні витрати і обсяг випуску продукції.

3. Аудит витрат як головного об'єкту управлінського обліку здійснюють як внутрішні, так і зовнішні аудитори. В системі управлінського обліку пріоритетність перевірок витрат та собівартості продукції повинні віддавати внутрішньому аудиту.

Внутрішній аудит виробничих витрат є об'єктивним джерелом інформації і, отже, сприяє досягненню цілей і виконанню поставлених завдань найефективнішим способом.

Під внутрішнім аудитом витрат слід розуміти одну з функцій управління, спрямовану на забезпечення контролю за правильним відображенням в обліку та фінансовій звітності витрат господарської діяльності підприємства відповідно до вимог чинного законодавства, а також у відповідності з обліковою політикою та внутрішніми процедурами, встановленими внутрішніми документами; здійсненням системного аналізу; оцінкою ефективності системи управління; своєчасністю, правильністю, повнотою і точністю відображення основної та іншої діяльності у звітності; забезпеченням збереження активів.

При аудиті собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу витрат за видами калькуляційних статей. Така перевірка витрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються затрати за видами виробленої продукції і місцями їх виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішньозаводського госпрозрахунку.

ВИСНОВКИ

Дослідження сутності та організаційних питань управлінського обліку дозволив нам зробити такі висновки:

1. На сьогоднішній день термін «управлінський облік» застосовується у якості нормативного як у вітчизняній, так і в міжнародній практиці більшості країн. Так, згідно з вітчизняним законодавством внутрішньогосподарський (управлінський) облік - це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. В документах Національної федерації бухгалтерів США управлінський облік трактується як процес пізнання, оцінки, накопичення, аналізу, підготовки, тлумачення і повідомлення фінансової інформації, яка використовується управлінський апаратом для планування, визначення вартості і контролю в рамках підприємства.

Проаналізувавши всі визначення, управлінський облік можна трактувати як інтегровану систему обліку, яка займається плануванням, контролем та аналізом витрат і доходів у сфері постачання, виробництва і збуту готової продукції, систематизуючи в своїй основі фінансову та нефінансову інформацію для прийняття управлінських рішень.

2. Управлінська і фінансова бухгалтерія тісно пов'язані між собою. Поряд із такими суттєвими відмінностями як мета, основні завдання, способи списання і групування виробничих витрат, очевидний загальний для фінансового і управлінського обліку об'єкт - процеси постачання, виробництва і збуту, які в сукупності і представляють собою кругообіг господарських засобів. Крім того для даних видів обліку єдиною базою даних є первинна документація, яка використовується в обидвох видах обліку.

3. В розробці концепції управлінського обліку, як відзначають вчені-економісти, простежуються два напрямки - американський і європейський. Основна різниця між ними полягає у тому, що в американській системі оперативному контролю за витратами виробництва приділяють значно

більше уваги, ніж калькулюванню собівартості продукції. Європейська ж система основною своєю метою ставить точне визначення собівартості продукції із застосуванням при калькулюванні статистичних прийомів і методів, які ґрунтуються на математично - виражених співвідношеннях між витратами, з яких складається собівартість окремих видів продукції.

4. Етапами організації управлінського обліку на підприємстві є такі:

Етап 1. Методологічний. Обирається модель управлінського обліку в залежності від його мети, визначаються об'єкти та методи обліку витрат, елементи методу бухгалтерського обліку, які будуть служити для формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень

Етап 2. Технічний. Обирається склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності, визначаються напрями руху інформації всередині підприємства

Етап 3. Організаційний . здійснюється розподіл обов'язків між працівниками в підсистемі управлінського обліку

5. Функції управління та інформація, що забезпечує їх дію, дозволяють сформулювати *функції управлінського обліку*:

1) інформаційна – забезпечення керівників всіх рівнів управління інформацією, яка необхідна для поточного планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень;

2) комунікаційна – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і різними структурними підрозділами одного рівня;

3) контрольна – оперативний контроль та оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства в цілому в досягненні мети (тут виділяють центри відповідальності);

4) прогнозна – перспективне планування та координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу і оцінки фактичних результатів діяльності;

5) аналітична – полягає у вивченні всієї системи прийняття рішень з метою її удосконалення.

6. В публікації Міжнародної Федерації бухгалтерів розглядаються чотири етапи розвитку управлінського обліку.

Етап 1. До 1950 р. увага була зосереджена на калькулюванні витрат і фінансовому контролю через використання таких методів, як бюджетування і облік витрат.

Етап 2. До 1965 р. центр уваги був зміщений до подані інформації для планування і контролю з допомогою таких методів, як аналіз прийняття рішень і облік за центрами відповідальності.

Етап 3. До 1985 р. увага була сфокусована на скороченні безповоротних витрат ресурсів, що використовуються в бізнес-процесах, через аналіз технологічних процесів і управління витратами.

Етап 4. До 1995 р. увага була перенесена на створення вартості шляхом ефективного зростання ресурсів за допомогою методів вивчення носіїв споживчої цінності, біржової вартості акцій і за рахунок організаційних інновацій.

Становлення його як наукового прийому характеризувалося постійним ускладненням методів обробки інформації: від промислового і аналітичного обліку (з кінця ХІХ до середини ХХ ст.) до маржинального і стратегічного (середина ХХ ст. до сьогоднішнього часу) з виділенням трьох основних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: «ресібл-центр» (облік витрат за центрами відповідальності), «стандарт-кост» і «директ-костінг». Історично першим був «стандарт-кост», останнім - облік витрат за центрами відповідальності.

7. Підприємства в Наказі про облікову політику передбачають, в основному, методичні прийоми фінансового обліку. З нашої точки зору сутність облікової політики обов'язково повинна містити сукупність методів і процедур, які направлені не стільки на складання фінансової звітності (методика складання такої звітності і так суворо регламентована

державними органами), як на формування системи управлінської внутрішньогосподарської звітності, методики обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції.

8. Поняття собівартість є одним, з важливих завдань управлінського обліку калькулювання собівартості продукції. Собівартість продукції — це виражені в грошовій формі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції (робіт, послуг).

Предметом управління собівартістю продукції є спожиті ресурси підприємства у процесі кругообороту господарських засобів з точки зору їх мінімізації. Мета управління собівартістю продукції – підвищення ефективності виробництва на основі таких принципів: нормування всіх видів ресурсів, які використовуються для виробництва продукції; контроль за дотриманням норм методом фіксації у спеціальних документах відхилень від норм; зміна норм на основі нової техніки і технології; удосконалення системи управління; розробка системи управління собівартістю; стимулювання працівників за зниження ресурсів на одиницю продукції.

9. Головною проблемою віднесення витрат до відповідних видів продукції або замовлень є накладні витрати. Ці витрати не можуть бути прямо включені у собівартість продукції або замовлення.

Тому в практиці вони звичайно розподіляються між виробами або замовленнями пропорційно до певної бази. Такою базою може бути: кількість продукції; години праці робітників; машино-години; пряма заробітна плата; матеріальні витрати; основні витрати.

На нашу думку, в умовах різної складності праці в різних цехах доцільніше застосовувати ставку розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу. В цьому разі розподіл виробничих накладних витрат здійснюється в такій послідовності:

1. Розподіл накладних витрат між підрозділами підприємства.
2. Перерозподіл витрат допоміжних підрозділів між виробничими підрозділами.

3. Розрахунок ставки накладних витрат для кожного виробничого підрозділу.

4. Розподіл накладних витрат між виробами.

10 Використання калькулювання собівартості продукції за неповними витратами зумовлено такими недоліками системи обліку за повними витратами:

- неможливістю точно оцінити непрямі витрати, спожиті в процесі виробництва продукції;
- неможливістю простеження шляху конкретного елемента непрямих витрат процесі виробництва окремого продукту;
- зменшенням точності визначення собівартості продукції внаслідок постійного зростання питомої ваги накладних витрат у структурі витрат підприємства, що пояснюється широким впровадженням автоматизації виробничих процесів.

За допомогою системи обліку директ-костингу можна детально вивчити залежність між обсягом виробництва, витратами, маржинальним доходом та прибутком. Дана система забезпечує керівництво фірми інформацією про можливість використання у конкурентній боротьбі такого прийому, як демпінг (продаж товару за свідомо зниженими цінами), який пов'язаний з встановленням ціни по нижній межі – собівартості стосовно змінних витрат.

Система «директ-костінг» може застосовуватися в поєднанні з позамовним та попередільним методами обліку витрат. Завдяки «директ-костінгу» розширюються аналітичні можливості обліку, причому спостерігається процес інтеграції обліку та аналізу. Тому «директ-костінг» у поєднанні з прийняттям управлінських рішень називають системою управління.

11. Калькулювання собівартості за життєвим циклом продукції може здійснюватись за методом ABC. Принципова різниця даного методу від інших полягає в тому, що на проміжних етапах витрати акумулюються не

просто за місцями виникнення, а за видами діяльності, що становить, у свою чергу, бізнес-процеси. Це означає, що замість організаційної структури підприємства, що лежить в основі традиційних систем калькулювання, в ABC використовується концепція ланцюжка цінностей.

12. Система «таргет-костингу», на відмінну від традиційних способів ціноутворення передбачає розрахунок собівартості виробу за заздалегідь встановленою ціною реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично очікуваною ринковою ціною продукту або послуги. У результаті проведеного дослідження встановлено, що на першому етапі життєвого циклу варто застосовувати метод цільового калькулювання - «таргет-костинг». На другому етапі життєвого циклу, на наш погляд, слід застосовуватися систему «стандарт-кост» або систему «кайзен-костинг». «Кайзен-костинг» означає забезпечення необхідного рівня собівартості продукту і пошук можливостей зниження витрат до деякого цільового рівня. Калькулювання кайзен приділяє основну увагу виробничим процесам, і зниження витрат головним чином забезпечується через підвищення ефективності цих процесів.

13. В умовах ринкових відносин аналіз собівартості одиниці продукції має значення, по-перше, для формування ринку цієї продукції і залучення покупців; по-друге, для збереження і досягнення доволі високої ефективності виробництва з метою вистояти в конкурентній боротьбі.

Аналіз засвідчив, що на підприємстві собівартість продукції (товарів, робіт, послуг) у звітному році зросла на 11896 тис. грн, або на 80,9%. Це було пов'язано як із збільшенням обороту підприємства, так і із зростанням курсу іноземної валюти, оскільки підприємство працює, в основному, з імпортними матеріалами. Витрати на 1 грн. продукції знизилися на 0,06 грн, або на 6,7, що є позитивним явищем.

За рахунок зниження витрат на 1 грн. продукції по всій товарній продукції досягнуто економію від зниження собівартості в розмірі 1896,1 тис. грн., що є позитивним явищем. Збільшення обсягу виробництва, продажу (

рядок 1 у табл.3.2) за інших однакових умов об'єктивно веде до абсолютного збільшення собівартості всієї продукції, тому це явище не розглядається як недолік у роботі підприємства. Вказане збільшення спричинило ріст собівартості на 13747,9 тис.грн.

Можна порекомендувати проводити підприємству більш детальний аналіз впливу зміни витрат на 1 грн. товарної продукції на собівартість

Собівартість одиниці продукції у звітному році значно підвищилась В результаті було отримано перевитрати на весь фактичний випуск у звітному році:

- по вікну «Рехау Корса» 1300x1400 мм - 70560 грн;
- по вікну «Рехау» 1300x1400 мм - 368160 грн;
- по вікну «Рехау Екосол» 1300x1400 мм – 21252 грн.

Наведені дані показують: у 2016 році матеріальні витрати зросли у порівнянні з 2015 роком на 5198 тис. грн за рахунок збільшення їх по всіх видах. Однак, таке відхилення не завжди слід вважати негативним в роботі підприємства. На відхилення витрат впливають такі фактори як зміна обсягу та структури товарної продукції і рівня самих витрат.

Факторний аналіз засвідчив, що збільшення матеріальних витрат на 4538 тис. грн відбулося за рахунок зростання обсягу продукції на 3071 тис. грн та загального рівня витрат – на 1791,7 тис.грн. Зміна структури продукції сприяла зменшенню величини витрат на 324,7 тис.грн, що було позитивним явищем.

Трудові витрати по виробництву металопластикових вікон у 2016 році збільшилися в порівнянні за 2015 роком на 361,6 тис. грн. Вплив на прямі трудові витрати зміни обсягу випущеної продукції становив 378,5 тис. грн (збільшився випуск продукції, відповідно зросли й трудові витрати):

Вплив зміни структури товарної продукції зумовив зниження суми прямих трудових витрат на 40,1 тис. грн.:

Зміна рівня прямих трудових затрат у собівартості продукції зумовила підвищення трудових витрат на 23,2 тис. грн.

14. Аналіз «обсяг діяльності-витрати-маржинальний прибуток» дозволяє знайти найбільш вигідне співвідношення між змінними витратами, постійними витратами, ціною і обсягом виробництва продукції. Головна роль у виборі стратегії поведінки підприємства належить маржинальному прибутку. Очевидно, що добитися збільшення прибутку можна, збільшивши величину маржинального доходу. Досягти це можна різними способами: знизити ціну і відповідно збільшити обсяг реалізації; збільшити постійні витрати і збільшити обсяг; пропорційно змінювати змінні, постійні витрати і обсяг випуску продукції.

Операційний важіль є показником, який допомагає менеджерам вибрати оптимальну стратегію підприємства в управлінні витратами і прибутком.

Слід зазначити, в конкретних ситуаціях прояв механізму операційного важеля має ряд особливостей, які треба враховувати в процесі його використання. Ці особливості полягають в наступному: позитивна дія ефекту операційного важеля починає виявлятися лише після того, як підприємство пододало точку беззбитковості своїй діяльності; у міру подальшого збільшення обсягу продажу і віддалення від точки беззбитковості ефект операційного важеля починає знижуватися; механізм операційного важеля має і зворотну спрямованість – при будь-якому зниженні обсягу продажу в ще більшій мірі зменшуватиметься розмір прибутку підприємства; між операційним важелем і прибутком підприємства існує зворотна залежність: чим вищий прибуток підприємства, тим нижче ефект операційного важеля і навпаки; ефект операційного важеля виявляється тільки в короткому періоді, оскільки постійні витрати підприємства залишаються незмінними тільки упродовж короткого відрізка часу

15. Аудит витрат як головного об'єкту управлінського обліку здійснюють як внутрішні, так і зовнішні аудитори. В системі управлінського обліку пріоритетність перевірок витрат та собівартості продукції повинні віддавати внутрішньому аудиту.

Внутрішній аудит виробничих витрат є об'єктивним джерелом інформації і, отже, сприяє досягненню цілей і виконанню поставлених завдань найефективнішим способом.

Під внутрішнім аудитом витрат слід розуміти одну з функцій управління, спрямовану на забезпечення контролю за правильним відображенням в обліку та фінансовій звітності витрат господарської діяльності підприємства відповідно до вимог чинного законодавства, а також у відповідності з обліковою політикою та внутрішніми процедурами, встановленими внутрішніми документами; здійсненням системного аналізу; оцінкою ефективності системи управління; своєчасністю, правильністю, повнотою і точністю відображення основної та іншої діяльності у звітності; забезпеченням збереження активів.

При аудиті собівартості особливу увагу приділяють вивченню складу витрат за видами калькуляційних статей. Така перевірка затрат розкриває їх цільове призначення і зв'язок із технологічним процесом, дає змогу визначити, як формуються затрати за видами виробленої продукції і місцями їх виникнення (цехи, дільниці, бригади), а також виявити невиробничі втрати і результати внутрішньозаводського госпрозрахунку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.
2. Адамс Р. Основы аудита: [Учебник]/ Пер. с англ. под. ред. Соколова Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
3. Азаренко В.В. Какая себестоимость нужна предприятию?/ В.В.Азаренко // Консультант бухгалтера. – 2015. - №6. – С. 10-13.
4. Агеева И.Ю. Финансовый анализ в аудиторской деятельности: [Учебник]/ И.Ю.Агеева, Е.Д.Халевинская / Под. ред.. Агеевой И.Ю. - К.: Институт мировой экономики и информатики, 2008, - 391 с.
5. Акимова М.В. Характеристика этапов внедрения управленческого учета на предприятии/ М.В.Акимова // Экономика.Финансы. Право. -2015. - №10.- С. 8-12.
6. Алексеєва А. Основні засади організації обліку готової продукції/ А.Алексеєва, Ю.Бакун // Все про бухгалтерський облік. – 2014.– № 10.–С. 4-7.
7. Алборов, Р. А. Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях [Текст]: монография / Р. А. Алборов, Г. Н. Ливенская. - Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. - 108 с.
8. Акимова М.В. Характеристика этапов внедрения управленческого учета на предприятии/ М.В.Акимова // Экономика.Финансы. Право. -2015. - №10.- С. 8-12.
9. Анализ хозяйственной деятельности: [Учебник] / Под ред. Л.А.Богдановской, Г.Г.Виногорова, О.Ф. Мигуна. – 3 – е изд., стереотип. – Мн.: Высшая школа, 2002. – 421 с.
10. Андреев В.Д. Внутренний аудит: [учебн. пособие.]/ В.Д.Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
11. Антони Р. Основы бухгалтерского учёта/ Р.Антони. – М.:СП «Триада НТТ», 1992.–318 с.

12. Атамас П.Й. Управлінський облік: [Навчальн. посібник]/ П.Й. Атамас. – Д.-К.: Центр навчальної літератури, 2006.- 463 с.
13. Аткинсон Э. А. Управленческий учет / [Аткинсон Э. А., Банкер Р. Д., Каплан Р. С., Янг М. С.] ; пер. с англ. А.Д.Рахубовского, Д.А.Рахубовской; под ред.А.Д.Рахубовского. – [3-е изд.]. – М. : «Вильямс», 2003. – 878 с.
14. Аудит: [Учебник]/ Под ред. С.В.Малявиной Днепропетровск: ООО «Сегмент», 2006. – 324 с.
15. Аудит Монтгомери /Ф.Л.Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М.О’Рейлли, М.Б.Хирш; Пер. с англ. Под ред. Я.В.Соколова.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.- 542с.
16. Баєва О.В. Основи менеджменту: практикум : [навч. посібник]/ О. В. Баєва, Н. І. Новальська, Л. О. Згалат-Лозинська. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 523 с.
17. Белый К.Л. Система управления затратами за жизненным циклом продукции/ К.Л. Белый // Менеджмент. – 2015. - №2.-С. 5-8.
18. Блейк Дж. Европейский бухгалтерский учет: [Справочник]/ Дж.Блейк, Ор.Амат: Пер. с англ. - М.: Филинь,1997. - 400 с.
19. Богомолов А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения [учебн. пособие.]/ А.М.Богомолов, Н.А. Голощапов.- М.: Экзамен, 1999.- 192с.
20. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. [Навчальний посібник] / Ф.Ф.Бутинець, Л.В.Чижевська, Н.В.Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
21. Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: [Підручник] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця, - 2-е перероб. і допов. - Житомир: ПП “Рута”, 2002. - 544с.
22. Ван Хорн Дж. Н. Основы управления финансами: Пер. с англ./ Дж. Н.Ван Хорн – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

23. Вандер Вил Р. Управленческий учет с элементами финансового учета: [Пособие]/ Вандер Вил Р., Палий В.. – М.: ИНФРА-М., 1997. – 480 с.
24. Ватуля І.Д. Аудит. Практикум : [навч. посіб.] / І. Д. Ватуля, Н. А. Канцедал, О. Г. Пономаренко ; М-во освіти і науки України, Полтавська держ. аграрна академія. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.
25. Гарасим П.М. Управлінський облік на підприємстві [навчальний посібник] / Гарасим П.М., Давидович І.Є., Хомин П.Я. - Тернопіль: Економічна думка, 2001.-270 с.
26. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / С. Ф. Голов. – [4-те вид]. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
27. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану перспективи розвитку: [монографія]/ С Ф. Голов. - К.: ЦУЛ, 2007. - 522 с.
28. Давидович І. Є. Управління витратами: [навч. посіб.] / І. Є. Давидович - 2-е вид., перероб. і доп. - Тернопіль: Екон. думка, 2004. - 228 с.
29. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича, Е.Н.Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 336 с.
30. Добровський В.М. Управлінський облік. [Навч.пос.]/ В.М.Добровський - Київ.:КНЕУ,2003-235с.
31. Добровський В.М. Управлінський облік: [монографія] / В.М.Добровський, Л.В.Гнилицька, Р.С.Коришкова За ред. В.М. Добровського. - Вид. 2-ге. без змін. - К.: КНЕУ, 2008. - 278 с.
32. Должанський М.І. Бухгалтерський облік в Україні. [Підручник]/ М.І.Должанський, А.М.Должанський - Львів: «ЛБІ НБУ», 2008-495с.
33. Друри, К. Управленческий учет для бизнес-решений [Текст]: уч. / К. Друри. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - 655 с.
34. Економічний аналіз: [Навчальний посібник] / М.А Болюх, В.З. Бурчевський, М.І.Горбатюк. За ред. Акад.. НАНУ, проф. М.Г Чумаченка. - К.: КНЕУ, 2001 - 540с.

35. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві:[монографія] / З.В. Задорожний. - Тернопіль: Екон. думка, 2006. - 336 с.
36. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996 – XIV.
37. Карпова Т. П. Управленческий учёт: [Учебник]/ Т.П.Карпова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
38. Карпова І.С. Впровадження управлінського обліку за центрами відповідальності в комерційному банку [Учебник]/ . – К.: МІМ-Київ, 2001.- 454 с.
39. Керімов В.Е., Комарова Н.Н., Єпіфанов А.А. Організація управлінського учета за системою «директ-костинг»/ В.Е.Керімов, Н.Н.Комарова, А.А.Єпіфанов// Аудит і фінансовий аналіз. -№2.- 2014. - С.11-15.
40. Корольов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств[Навчальний посібник]/ М.Я.Корольов.-К.: «Знання»,2007. - 378с.
41. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях/ А.М. Карминский, Н.И.Оленев, А.Г.Примак, С.Г.Фалько. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
42. Колесніков Г.О. Менеджерський словник : [навчально-довідкове видання] / Г.О. Колесніков; Волинський ін-т економіки та менеджменту. – К. : Професіонал, 2007. – 287 с.
43. Кочерга С.В. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах: [Навчальний посібник] / С.В. Кочерга, К.А. Пилипенко. – Житомир: ЦНЛ, 2005. – 216 с.
44. Кузьмин О.Є. Бюджетування на підприємстві: [Навчальний посібник]. / О.Є. Кузьмин - К.: Кондор, 2008 р. - 312 с.
45. Кулаковська ЛЛ. Організація і методика аудиту: [навч. посіб.] / Л.П. Кулаковська, Ю.В.Піча. - 2-е вид.- К. : Каравелла, 2005. - 560 с.

46. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності [монографія]/ В.О.Ластовецький. - Чернівці: Місто, 2003.- 156с.
47. Лень В.С. Управлінський облік: [Навч. Посібник]/ В.С.Лень – К.: Знання – Прес, 2003. – 287 с.
48. Лисенко А.О. Сутність та зміст економічної категорії «витрати»: основні проблеми визначення .- [Електронний ресурс]. Режим доступу до джерела: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/kgm_econ/2012_102/194-200.pdf.
49. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности [Навч. Посібник]/ В.Е.Ластовецкий. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
50. Лямова Г.В. Разделение видов учета в системах автоматизации управления/ Г.В. Лямова // Бухгалтерский учет. – 2014. - №1. – с. 82-84.
51. Меренкова Л.О. Види центрів відповідальності в системі бюджетування на підприємстві - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: www.nbuv.gov.ua
52. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ., Под ред. И.И. Елисеевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
53. Мюлендорф Р. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры/ Р.Мюлендорф, М.Коренбауэр: Пер. с немецкого М.Н. Корсакова. – М.: ЗАО “ФБК – ПРЕСС”, 1996. – 160 с.
54. Мюллер Г. Учет: международная перспектива/ Г.Мюллер, Х.Гернон, Г.Минк: Пер. с англ.- М.: Финансы и статистика, 1996. – 138 с.
55. Мних Е.В. Економічний аналіз фінансових на промисловому підприємстві: [Навч. Посібник]/ Е.В.Мних, П.Ю.Буряк. – Львів: Світ, 1998. – 208с.

56. Мочерний С.В. Основи економічної теорії: [Навчальний посібник] / С.В.Мочерний. – Тернопіль: “Астон”, - 2001. – 507 с.
57. Мякота В. Собівартість продукції: від випуску до реалізації / В. Мякота. — 2-ге вид., перероб. і доп. - Харків: Фактор, 2003. - 268 с.
58. Нападовська, Л. В. Базові принципи управлінського обліку [Текст] / Л. В. Нападовська // Актуальні проблеми економіки. -2013. -№ 1. - С. 173-181.
59. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [Монографія]/ Л.В Нападовська.- Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000.- 450 с.
60. Нарібаєв К.Н. Организация бухгалтерского учета в США/ К.Н.Нарібаєв. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “ Загальні вимоги до фінансової звітності”.
62. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета/ Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл Пер с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
63. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ- костинг» : Теория и практика. [Учебное пособие]/ С.А.Николаева – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128с.
64. Нормативный учет: Передовой опыт / Под ред. А.Ф. Паляя. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 111 с.
65. Операційний менеджмент : [навч. посіб.] / І. А. Олійник [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Українська академія бізнесу та підприємництва. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 160 с.
66. Осовська Г. В. Менеджмент організацій : [навч. посібник] / Г. В. Осовська, О. А. Осовський. – К. : Кондор, 2007. – 676 с.
67. Подольська, В. О. Фінансовий аналіз : [навч. посіб.] / В. О. Подольська, О. В. Яріш ; М-во освіти і науки України, Полтавський ун-т споживчої кооперації України. – К. : Центр навчальної літератури, 2015. – 488 с.

68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Затверджено наказом Міністерства фінансів України №318 від 31 грудня 1999 р.

69. Пушкар, М.С. Історія обліку та контролю господарської діяльності. Навч. посібник [Текст]/ [М.С Пушкар](#), НВ Гавришко, [РВ Романів](#) - Тернопіль: Карт-бланш, 2003.- 223 с.

70. [Романів, Р. Принципи формування внутрішньогосподарської звітності в системі управлінського обліку \[Електронний ресурс\] / Ростислав Романів, Надія Михайлишин // Наукові записки. Сер. Економіка. – Тернопіль : ТДПУ ім. В. Гнатюка, 2002. – № 10. – С. 202-204.](#)

71. Романів Р. В. Формування та функціонування системи управлінського обліку на промислових підприємствах (на прикладі підприємств лакофарбової промисловості України) [Текст] : дис. на здобуття наук. ступеня к. е. н: спец. 08.06.04 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Ростислав В. Р. – Тернопіль : ТАНГ, 2000. – 224 с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/2833>

72. [Романів Р. В. До питання необхідності врахування чинника інфляції при аналізі звітності підприємства / Р. В. Романів // Наукові записки : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. акад. нар. госп-ва. - Тернопіль : Економічна думка, 2002. - Вип. 11, ч. 1. - С. 114-116.](#) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://library.tneu.edu.ua/index.php/nmkd/62-resursy-biblioteky/pratsi-vykladachiv-tneu/r?start=20>

73. Романів Р.В. Проблеми застосування у бухгалтерському обліку оцінки за справедливою вартістю та її вплив на світові економічні процеси / Р.В.Романів// Економічний аналіз: збірник науково-технічних праць кафедри економічного аналізу. -2010. - №6. – С. 314-316.

74. Романів Р.В. Бухгалтерські ризики та їх вплив на інформаційне середовище/ Р.В.Романів// Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія: матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Тернопіль, 30 червня 2017 р.)–Тернопіль: ТНЕУ, 2017.–

С.205-207. [Електронний ресурс]. - Режим доступу:
<http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream>

75. Скоун Т. Управленческий учет / Пер с англ. Под ред. Н.Д.Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.

76. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля [монография]/ С.А.Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.

77. Тарасенко Н.В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства. [Підручник]/ Н.В.Тарасенко - Київ.: «Альтера»,2003-485с.

78. Ткач В.И. Международная система учета и отчетности/ В.И.Ткач, М.В.Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.

79. Ткач В.И. Управленческий учет: международный опыт [монография]/ В.И.Ткач, М.В.Ткач. - М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.

80. Трусов А.Д. Учет затрат в комплексных производствах [монография]/ А.Д.Трусов. - М.: Финансы и статистика, 1987. – 240 с.

81. Учет производства и калькулирования в промышленности США: Пер. с англ. В.К.Шишова./Под ред. А.Ш.Маргулиса. - М.: Финансы и статистика, 1966.–240 с.

82. Ураков Д.И. Учет затрат по сферам деятельности [монография] /Д.И.Ураков. - М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.

83. Фальмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я. Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М.Л.Лукашевича и Е.Н.Тихоненковой. - М.: Финансы и статистика, 1998. – 288 с.

84. Фатхутдинов Р.А. Производственный менеджмент: [Учебник для вузов]/ Р.А.Фатхутдинов. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ,1997. – 447 с.

85. Філіна Г. І. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : [навч. посібник] / Г.І. Філіна. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.

86. Фоміна, О. Інноваційні системи управлінського обліку [Текст] / О. Фоміна // Вісник КНТЕУ. 2014. - №1. – С.73-82.

87. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С.Хендриксен, М.Ф.Ван Бреда Пер с англ. / Под ред. проф. Я.В.Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
88. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект/ Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
89. Хохлов Н.В. Управление риском: [Учеб. Пособие]/ Н.В.Хохлов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 239 с.
90. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США/ Н.Г.Чумаченко. - М.: Финансы, 1971. – 240 с.
91. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): монографія / В. О. Шевчук. - К.: КДТЕУ, 2005. - с.45-55.
92. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализ затрат/ К.Шим Джей, Г.Сигел Джоэл / Перевод с англ. – М.: Информационно – издательский дом “Филинь”, 1996. – 344 с.
93. Шалаева, Л. В. Стратегический управленческий учет затрат в сельскохозяйственных организациях [Текст]: монографія / Л. В. Шалаева. - Пермь: ИПЦ «Прокрость», 2014. - 171 с.
94. Энтони Р.Учет: ситуации и примеры/ Р.Энтони, Дж.Рис / Под ред. и с предисл. А.М.Петрачкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
95. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран/ А.Яругова / Пер с польск. Предисловие Я.В.Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1991.- 240с.