

**КИЇВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ТАРАСА ШЕВЧЕНКА**

**СТОЯН ВІРА ІВАНІВНА**

**УДК 338.5(666.1)**

**ФОРМУВАННЯ ТА ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА  
В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ  
(НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ СКЛЯНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ)**

**08.06.04- БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ**

**АВТОРЕФЕРАТ  
ДИСЕРТАЦІЇ НА ЗДОБУТТЯ НАУКОВОГО СТУПЕНЯ  
КАНДИДАТА ЕКОНОМІЧНИХ НАУК**

**КИЇВ- 1998**

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Київському університеті імені Тараса Шевченка

**Науковий керівник** доктор економічних наук, професор

Швець Віктор Григорович

Університет імені Тараса Шевченка,  
завідувач кафедри обліку та аудиту

**Офційні опоненти** доктор економічних наук, професор

Сопко Василь Васильович

Київський національний економічний університет

кандидат економічних наук, доцент

**Провідна організація** Київський торгово-економічний інститут,  
кафедра

Захист дисертації відбудеться “ “ 1998 року о годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.001.12, Київський університет імені Тараса Шевченка, вул.Васильківська 90а, ауд. .

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотеці Київського університету імені Тараса Шевченка, вул.Володимирська 58.

Автореферат розісланий “ “ 1998 року

**Вчений секретар**

спеціалізованої вченої ради

Жилінська О.І.

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми дослідження.** В умовах становлення та поглиблення ринкових відносин результати роботи кожного підприємства, його конкурентоздатність знаходяться у все більшій залежності від рівня понесених ним витрат. Тому здійснення дієвого контролю витрат з метою постійного зниження їх величини стає однією з важливих задач системи управління виробництвом. Створення протизатратної системи господарювання зумовлює необхідність розвитку однієї з основних ділянок виробничого процесу- обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції.

Даному питанню велика увага приділялася і в минулі роки, про що свідчить значна кількість досліджень у цій галузі. Різні аспекти цієї проблеми знайшли своє відображення в роботах провідних вчених-економістів: А.Ф.Аксененка, П.С.Безруких, Й.С.Мацкевічюса, П.П.Новіченка, В.Ф.Палія, В.М.Пархоменка, І.І.Поклада, В.В.Сопка, С.А.Стукова, Н.Г.Чумаченка та ін. Проте перехід промислових підприємств на нові умови господарювання потребує перегляду положень та розробки нових підходів до питань обліку виробничих витрат, їх глибокого осмислення та наукового обґрунтування щодо доцільності практичного застосування у конкретній галузі з врахуванням її специфічних особливостей.

Слід зазначити, що наявні загальнометодологічні розробки методик обліку витрат виробництва побудовані на уніфікованій для всіх галузей промисловості основі і не відображають особливостей впливу реальних умов скляного виробництва на величину витрат предметів праці, а значить і конкретні шляхи пошуку резервів економії. Науково не обґрунтований вибір раціональних форм організації обліку витрат, явні проблеми виявляються в розробці методів групування витрат, особливо їх систематизації за рівнями управління, центрами формування і центрами відповідальності, слабка

інформаційна забезпеченість облікових процесів. Все це зумовило вибір теми і основні напрями дисертаційного дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідних робіт Київського університету імені Тараса Шевченка по виконанню комплексних тем: “Удосконалення обліку і аудиту в умовах перехідного періоду до ринкової економіки” (номер державної реєстрації \_\_\_\_\_).

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

дослідження економічної суті та особливостей формування витрат виробництва в управлінні виробництвом в умовах ринкової економіки;

критичний огляд теоретичних положень щодо економічної сутності складу виробничих витрат, їх групування залежно від техніко-технологічних особливостей скляного виробництва та можливостей його уточнення та доповнення;

розробка методичних рекомендацій, направлених на підвищення достовірності, оперативності і аналітичності обліку витрат виробництва, що узгоджуються із специфікою управління промисловим підприємством;

внесення пропозицій по вдосконаленню форм первинних бухгалтерських документів і реєстрів;

вивчення наявних у країнах ринкової економіки наукових розробок і практичного досвіду в галузі обліку виробничих витрат з точки зору доцільності їх використання на промислових підприємствах України.

**Наукова новизна.** Дослідження проблем обліку витрат виробництва скловиробів у дисертації ґрунтується на вимогах і завданнях, висунутих перед

теорією і практикою господарювання новими економічними методами управління. Наукова новизна результатів полягає в наступному:

розкрито стосовно до перехідного періоду на ринкові відносини соціально-економічну сутність природи собівартості продукції як економічної категорії і об'єкта виробничого обліку і контролю;

уточнено економічне групування виробничих витрат і склад витрат як передумов вдосконалення обліку і контролю витрат виробництва у скляній промисловості;

розроблено рекомендації по внесенню змін і доповнень у діючу систему первинного аналітичного та синтетичного обліку прямих витрат в розрізі госпрозрахункових структурних підрозділів і калькуляційних видів готової продукції з метою підвищення його оперативності, аналітичності і достовірності;

визначено шляхи вдосконалення аналітичного і синтетичного обліку витрат на обслуговування виробництва і управління, уточнено методи їх розподілу між об'єктами калькулювання;

запропоновано пакет удосконалених форм документів- носіїв облікової інформації;

обгрунтовано доцільність використання в практиці обліку і управління витратами скляних підприємств України прогресивних систем обліку витрат виробництва країн ринкової економіки.

**Практичне значення одержаних результатів дослідження.** Використання на практиці розроблених у дисертації пропозицій дасть змогу покращити якість облікової інформації, а отже, вдосконалити практику управління витратами, привести методику управління витратами і калькулювання собівартості на скляних підприємствах у відповідність до сучасних вимог господарювання та міжнародних стандартів.

**Апробація результатів дослідження.** Пропозиції автора з питань оптимізації структури витрат у скляному виробництві, вдосконалення методики

оперативного обліку і контролю за формуванням і використанням шихти<sup>1\*</sup>, обліку технологічних витрат, витрат на оплату праці, а також витрат, пов'язаних з обслуговуванням виробництва та управління апробовані автором і прийняті до впровадження для управління витратами в АТ “Бережанський склозавод”. (Довідка про впровадження результатів наукового дослідження додається).

Основні положення та результати дослідження викладені в журналах та збірниках наукових праць, розглядалися та обговорювалися на засіданнях бухгалтерських і аудиторських працівників АТ “Бережанський склозавод”, на засіданнях кафедри обліку і аудиту Київського університету імені Тараса Шевченка, доповідалися на міжнародних науково-теоретичних конференціях: “Міжнародний бізнес: теорія і українська практика” (Київ, 1996) та “Актуальні проблеми міжнародних відносин” (Київ, 1997).

Окремі результати дослідження можуть бути використані при підготовці відповідних методичних і інструктивних документів, сприяти подальшому розвитку досліджень у галузі теорії обліку витрат виробництва.

**Публікації.** По темі дисертації опубліковано 7 робіт загальним обсягом 2,5 друкованого аркуша.

**Структура та обсяг роботи.** Структура дисертаційної роботи та логіка дослідження підпорядковуються поставленій меті і завданням, що з неї випливають.

Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 131 найменувань. Вона викладена на 227 сторінках машинописного тексту, містить 9 таблиць, 11 рисунків і схем, 12 додатків.

---

<sup>1</sup> Суміш матеріалів у певній пропорції (пісок кварцевий, селітра і ін.) для переробки у скловарених печах.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У вступі обґрунтовується актуальність теми дослідження, сформульована мета та основні завдання, розкрита наукова новизна та практична значимість одержаних результатів.

У першому розділі “Особливості побудови обліку витрат виробництва в сучасних умовах господарювання” узагальнено передовий вітчизняний і зарубіжний досвід організації управлінського обліку і контролю за раціональним використанням ресурсів, виявлені тенденції і визначені напрями їх вдосконалення в умовах поглиблення ринкових відносин. Розкривається економічна сутність витрат виробництва і основні принципи їх формування.

Становлення та поглиблення ринкових процесів та їх законодавче закріплення- основні фактори, що сприяють створенню систем вітчизняного управлінського обліку. Основними завданнями на шляху до цього процесу є ознайомлення та вивчення зарубіжного управлінського обліку у всій його складності та застосування західних теорій і методів управління в українській практиці, з одного боку; вивчення та переосмислення багатого вітчизняного досвіду обліково-аналітичної та економічної школи, потреб та завдань, що стоять перед обліком в умовах становлення ринкових відносин, тенденцій розвитку економіки країни, з другого.

У роботі розглянуто різні точки зору зарубіжних та вітчизняних економістів щодо сутності поняття “управлінський облік”. Розглядаючи управлінський облік як наукову дисципліну, визначено його предмет, методи вивчення та об’єкти.

Системи управлінського обліку, які використовуються в зарубіжній практиці мають як певні переваги, так і суттєві недоліки. Вибір підприємством конкретного варіанту залежить від ряду факторів, основними з яких є:

технологія виробництва, специфіка виробничої діяльності, організація постановки обліку та управління. Залежно від впливу цих факторів проведено аналіз і оцінка наявних систем обліку виробничих витрат.

Основою проектування і створення системи управлінського обліку на підприємстві, інформаційною базою для прийняття управлінських рішень є пристосований до цілей управління облік витрат і калькулювання собівартості продукції. У роботі розглянуто і критично оцінено на предмет використання в умовах України досвід і принципи побудови обліку витрат виробництва держав, у яких раніше сформувалась ринкова економіка, вказано переваги та труднощі, які виникають при застосуванні цих систем у виробничій практиці. Розглянуто систему методів, підходів і варіантів постановки обліку витрат виробничої діяльності.

Для пізнання суті будь-якого явища чи функціонування системи важливим є чітке визначення понять (категорій), що їх характеризують. Як писав ще Сократ, точне логічне визначення суті та змісту самого поняття - основна умова істинного знання. Нерідко автори у своїх публікаціях вживають поняття “витрати виробництва” і “затрати на виробництво” або в однаковому, або в різних тлумаченнях. Незалежно від того чи це поточні видатки, чи видатки у національному масштабі, різні автори називають їх довільно: затратами чи витратами, маючи на увазі або одні і ті ж, або різні категорії не надаючи цьому належної уваги.

У роботі розглянуто різні точки зору вітчизняних і зарубіжних економістів щодо змісту цих понять. На основі опрацьованого матеріалу зроблено висновок, що економічний зміст понять “витрати виробництва” і “затрати на виробництво” в сутності однаковий. Характер виробництва товару не змінює суті і основ економічних відносин, оскільки товар виготовляється як безпосередньо суспільний продукт. Відповідно витрати сфери виробництва виступають як безпосередньо суспільні витрати, що формуються під регулюючим впливом держави і відшкодовуються із суспільного продукту. І у



першому, і в другому випадку субстанція одна- втілена в продукті праці, яка складається з перенесеної і заново створеної вартості.

Вважаємо, що витрати виробництва- це ті ж виправдані умовами виробництва і направлені на створення корисних цінностей або надання послуг сукупні затрати підприємства за певний період незалежно від того, припадають вони на закінчений продукт чи на незавершене виробництво. При цьому поняття “витрати виробництва”, як правило, вживають відносно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції та незавершеного виробництва в розрізі калькуляційних статей, “затрати на виробництво”- співвідносять із витратами за економічними елементами.

Одним із напрямків удосконалення обліку витрат виробництва є науково-обгрунтована класифікація. В сучасних умовах господарювання проблема системного обліку витрат у поелементному розрізі стоїть особливо гостро. Основна увага з метою контролю зі сторони держави звертається на весь обсяг витрат виробництва і обігу. Методика обліку і калькулювання собівартості передається на розгляд підприємства і тим самим перетворюється на внутрішньогосподарське рахівництво. За цих умов виникає необхідність системного обліку витрат виробництва за економічними елементами поряд із їх обліком за калькуляційними статтями. Такий поділ витрат дає змогу, з одного боку, вияснити потреби в засобах виробництва та предметах праці, а, з другого боку,- вирахувати собівартість випущеної продукції та її окремих видів. Тому класифікацію витрат за статтями і елементами доцільно зберегти як науково обгрунтовану та оправдану.

В економічній літературі висловлюються різні точки зору щодо розширення ознак діючої класифікації витрат. Вважаємо, що при підготовці рішень доцільно поділяти витрати на значні і незначні (їх значимість визначається суб'єктивно тим або іншим представником адміністрації); витрати, які можна допустити в період благоприємної кон'юнктури, і витрати, які не допустимі ні за яких обставин; корисні та некорисні; витрати, які можна,

і витрати, які не можна обминути (витрати, які можна обминути, вважають збитковими і, як правило, свідчать про безгосподарність); контрольовані і неконтрольовані; короткострокові (пов'язані з досягненням найближчих (тактичних) цілей підприємства) і довгострокові (направлені на досягнення його стратегічних цілей) витрати.

Однією з важливих проблем теорії та практики виробничого обліку є визначення науково-обґрунтованих класифікацій методів витрат і методів калькулювання собівартості продукції. Автори дотримуються концепції про поділ виробничих витрат на два хоч і взаємопов'язаних, але все-таки відносно самостійних етапи- облік витрат і калькулювання і про необхідність ототожнення методів обліку витрат і методів калькулювання. Це відповідає економічній суті планування і обліку виробничих витрат, вимогам економічних реформ та міжнародним стандартам. При цьому облік виробничих витрат розглядається в прямій залежності від калькулювання собівартості продукції і виконує підпорядковану роль, а калькулювання відіграє основну роль і має самостійне значення.

Дослідження показують, що метою обліку виробничих витрат є отримання систематизованих даних про собівартість продукції, Такі дані можна отримати лише правильно визначивши об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання собівартості продукції. У розв'язанні проблеми об'єктів калькулювання собівартості продукції можна виділити два напрямки: вивчення зв'язків об'єктів калькулювання з об'єктами обліку витрат виробництва і зв'язків об'єктів калькулювання з калькуляційними одиницями.

З формуванням в Україні ринкової економіки заслуговує уваги питання про те, що має бути взято за одиницю калькулювання: одиниця продукції певної споживної вартості з урахуванням її корисності чи тільки фізична одиниця продукції. З нашої точки зору, об'єкт калькулювання повинен виражати не тільки кількісні параметри продукції, а й її якісні характеристики. Тому при виборі калькуляційної одиниці необхідно мати в полі зору передусім

такі критерії, як характер продукції, її номенклатуру, організацію технологічного процесу, тип виробництва, систему планування та обліку. Взаємозв'язок об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання собівартості продукції і калькуляційних одиниць за місцями виникнення на підприємствах скляної промисловості показано на рис.1.

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

Рис.1. Взаємозв'язок об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання собівартості продукції і калькуляційних одиниць за місцями виникнення витрат

У другому розділі “Практика обліку витрат виробництва і методологія калькулювання собівартості продукції” розглянуто техніко-економічні особливості скляного виробництва, їх вплив на організацію і методологію обліку прямих і непрямих витрат виробництва, а також зведеного обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, як завершального етапу процесу виробництва; приводяться шляхи вдосконалення з метою пристосування їх до сучасних вимог управління господарськими процесами.

Одним із напрямків удосконалення методики обліку витрат у скляному виробництві є побудова калькуляційного процесу у відповідності з реальними організаційними і технологічними умовами окремих виробництв. На підприємствах скляної промисловості облік витрат здійснюється за наступними переділами: приготування шихти, варка скломаси, виготовлення виробів, обробка виробів, Застосування попередільного методу з окремими елементами нормативного методу обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції має свої особливості.

У роботі визначено основні найістотніші організаційно-технологічні особливості скляного виробництва, що впливають на формування собівартості продукції та методи її обліку. Обґрунтовано необхідність відображення цих особливостей у системі факторів, які впливають на величину матеріальних витрат і витрат на оплату праці. Ці витрати становлять значну питому вагу в собівартості продукції скляного виробництва, що визначає важливість підсистеми управління ними і велику роль їх обліку в системі управління собівартістю продукції досліджуваної галузі,

В умовах становлення ринкової економіки необхідне більш глибоке вивчення всього складного механізму причинно-наслідкових зв'язків, які формують величину матеріальних витрат на всіх стадіях скляного виробництва. На основі технологічних і галузевих особливостей підприємств скляної промисловості визначені фактори, які впливають на формування та методику обліку матеріальних витрат з деталізацією їх за рівнями пошуку резервів

економії матеріальних ресурсів у процесі їх використання у виробництві (див.рис.2).

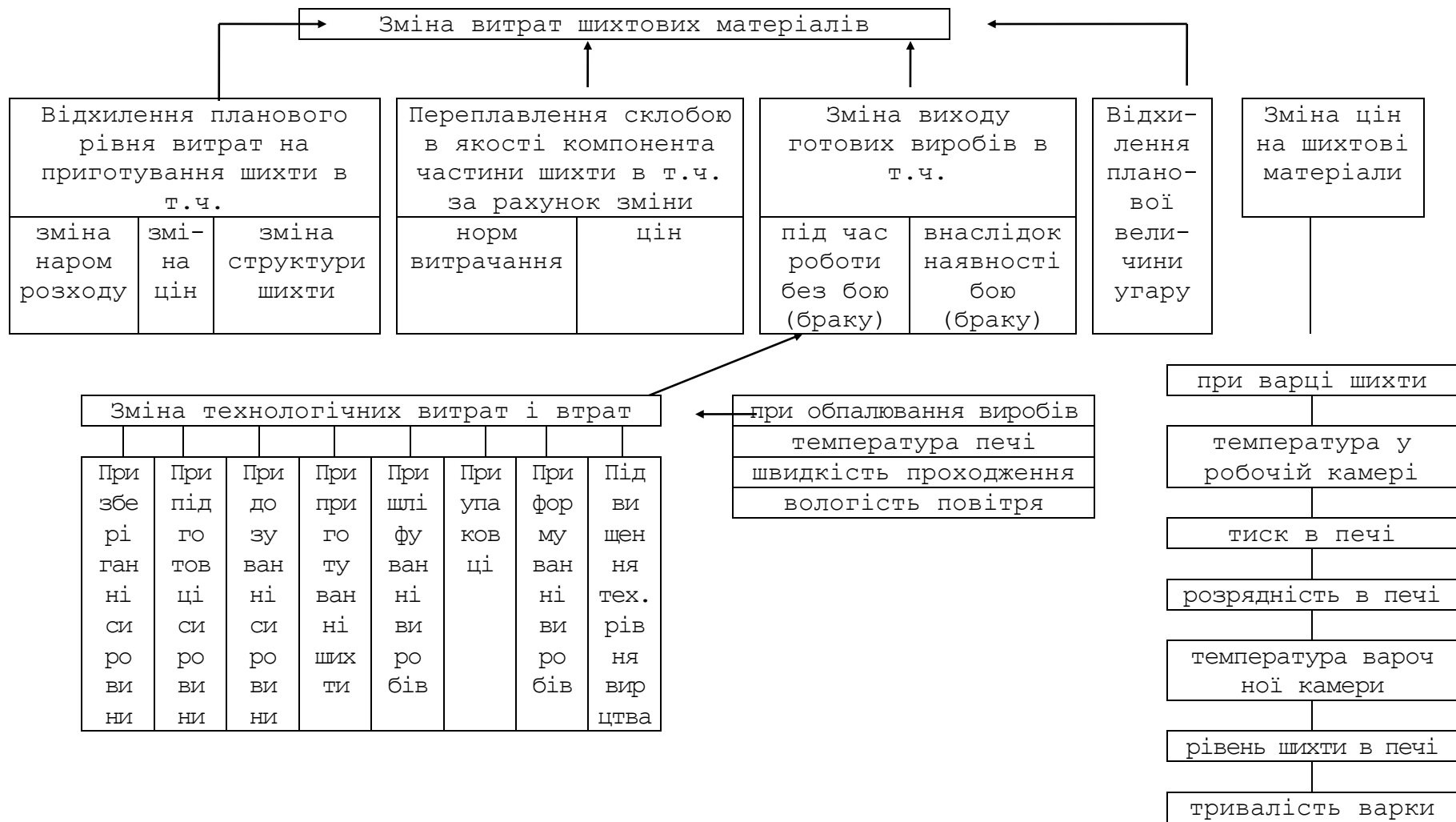


Рис.2. Система факторів, які зумовлюють зміну рівня витрат шихтових матеріалів скляного виробництва

У результаті дослідження встановлено, що склад окремих видів сировини, що поступила на склад і що відпускається у виробництво, завжди відрізняється, а момент відпуску сировини в цехи не співпадає з моментом споживання, а тим більше з моментом отримання готової продукції. Тому відпуск матеріалів із заводського складу слід розглядати лише як їх переміщення. Умовне ототожнення фактичного відпуску матеріалів з відпуском їх у цехи основного виробництва на основі лімітних карт є одним із недоліків діючої на підприємствах системи обліку матеріалів.

У розв'язанні питань удосконалення обліку витрат виробництва склопродукції важливою і невирішеною залишається проблема організації обліку утворення і використання технологічних втрат, що визначаються особливостями технологічного процесу скляного виробництва. На різних стадіях технологічного циклу мають місце брак, вимушені заміни, а також бій, що є найціннішим екологічно чистим видом відходів власного виробництва, які неминуче призводять до відхилень від встановлених норм. Зауважимо, що наявність технологічних втрат пов'язана з відсутністю можливості забезпечити повне управління деякими виробничими процесами і недоліками в технології виготовлення продукції. Як показали проведені дослідження, скляними підприємствами використовуються в значній мірі навалочні матеріали відкритого зберігання. Сировина зазнає різноманітних атмосферних впливів, в результаті чого деяка її частина стає непридатною. Причому просте спостереження показує, що подібні втрати є результатом технологічного процесу виробництва- технологічно неминучими відходами і боєм.

Проте наявна методика відображення відходів не стимулює їх скорочення і повного використання. Для упорядкування обліку технологічних втрат і організації контролю за їх використанням рекомендовано: по-перше, організувати окремий збір і облік технологічних втрат у виробництві за місцями їх утворення; по-друге, розробити норми технологічних відходів не

тільки по кожному переділу, але й по кожній операції і на їх основі здійснювати облік відходів браку за принципами нормативного методу; по-третє, визначати реальну величину відхилень від норм і документально їх оформляти. З цією метою розроблено “Розрахунок відхилень від норм у результаті структурних зрушень у складі шихти”, де здійснюються відповідні розрахунки, фіксуються місця виникнення відхилень, їх причини і винуватці; по-четверте, здійснювати заходи для покращення якості продукції, що дасть змогу зменшити витрати, пов’язані з випуском забракованої продукції виправленням браку. Втрати від недовикористання відходів слід вважати збитками. Вони повинні відображатися на зменшенні прибутку і показуватися окремою статтею “Збитки від недовикористання відходів” у складі прибутку від реалізації.

Як показали проведені дослідження, на організацію обліку витрат скляного виробництва суттєвий вплив спричиняють витрати, пов’язані з обслуговуванням виробництва і управління, спосіб їх віднесення на собівартість продукції. В умовах прискорення технічного прогресу, з ростом технічної озброєності праці прослідковується тенденція до їх росту у витратах виробництва. На наш погляд, при дослідженні обліку непрямих витрат повинні в першу чергу розглядатися дві проблеми: правильне групування та облік цих витрат і точний їх розподіл по калькуляційних об’єктах, щоб можна було визначити собівартість і рівень рентабельності окремих видів продукції, робіт і послуг. При цьому (вважаємо) витрати не відносять прямо на виріб (об’єкт віднесення витрат) через те що: 1) це неможливо зробити; 2) це складно практично і дорого коштуватиме; 3) прийнято рішення не враховувати будь-які витрати як прямі.

Слід відзначити, що враховуючи багатoelementність кожної комплексної статті витрат, а також складний багатофакторний характер їхнього взаємозв’язку з калькуляційними об’єктами, абсолютної адекватності розподілу непрямих витрат домогтися неможливо. При віднесенні цих витрат на ту чи



іншу статтю, на думку авторів, необхідно виходити з їхньої економічної однорідності.

Вважаємо, що витрати на утримання і експлуатацію обладнання на скляних підприємствах доцільно розподіляти між окремими видами продукції пропорційно до кошторисних ставок, розрахованих за спрощеним методом із застосуванням так званого “оберненого коефіцієнта трудомісткості”. Він вираховується шляхом ділення базової трудомісткості виготовлення певного виробу (найнижчої) на величини трудомісткості виробництва всіх інших виробів. Розподіляється плановий місячний кошторис витрат на утримання і експлуатацію обладнання пропорційно до планового випуску продукції, скоригованого на обернений коефіцієнт трудомісткості. Наведена методика обґрунтованого віднесення вказаних витрат на виготовлену продукцію дасть змогу зберегти високий рівень аналітичності інформації і забезпечить якісний контроль витрат за їх носіями.

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

Важливим моментом у вдосконаленні та еволюції калькуляційної справи є розробка (проведення) ефективної амортизаційної політики, яка враховує інтереси як ділових кругів, так і бюджету, передбачає пошук гнучких форм регулювання відшкодування вартості основних фондів. У дисертації висвітлено аспекти нарахування амортизації та віднесення амортизаційних відрахувань на

витрати виробництва, обґрунтовано доцільність застосування методів прискореної амортизації у вітчизняній практиці.

Важливим кроком на шляху до цього є перехід України на міжнародні стандарти обліку та звітності. Амортизаційні відрахування повинні формуватися і використовуватися згідно з правилами, які зафіксовані у міжнародних стандартах.

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

Заслужовує уваги питання віднесення вартості з недоамортизованих об'єктів. Згідно з п.8.4.7 Закону, якщо на початок звітного кварталу групи 2 і 3 основних фондів не містять матеріальних цінностей, балансова вартість такої групи відноситься до валових витрат платника податку такого звітного періоду. На нашу думку, методично неправильно відносити втрати від ліквідації основних фондів, що виступають як недоамортизована вартість, на собівартість продукції. Цим необґрунтовано завищується собівартість продукції. Тим більше це недоцільно робити за умови, коли технічний стан більшості підприємств галузі характеризується великою питомою вагою фізично і морально застарілих основних фондів.

Втрати від недоамортизації при їх віднесенні на валові витрати, на нашу думку, повинні бути розподілені на продукцію, випущену за весь строк експлуатації ліквідованих основних засобів, Тому для покриття недоамортизованої частини основних фондів у результаті їх фізичного і

морального зносу доцільно робити відрахування на створення резерву, величина якого повинна відповідати рівню технічного оновлення основних фондів. Для цього величину недоамортизованої вартості основних фондів варто концентрувати на рахунку 31 “Витрати майбутніх періодів” на спеціально відкритому для цього субрахунку “Недоамортизована вартість основних фондів” і рівними частинами відносити на новостворений продукт (Д-т 20,44; К-т 31). Такий порядок відображення недоамортизованої частини основних фондів забезпечить обґрунтоване та повне відшкодування авансованих сум на придбання основних фондів і посилить матеріальну зацікавленість підприємств у збереженні і ефективному використанні наявного виробничого устаткування.

З переходом народного господарства України до цивілізованої ринкової економіки перед товаровиробниками постає завдання- не просто визначити фактичну собівартість виробу, а розрахувати таку собівартість, яка в нинішніх умовах роботи підприємства на ринку могла б забезпечити йому певний прибуток. Тому відношення до калькулювання собівартості продукції повинно суттєво змінитися.

Зазначимо, що на підприємствах скляної промисловості застосовується попередільний метод обліку витрат. Зведений облік ведеться за такими переділами: приготування шихти, варка скломаси, виготовлення виробів, обробка виробів, У дисертації розглянуто особливості використання попередільного методу у досліджуваній галузі, визначено фактори, що впливають на методику та техніку обліку зведення витрат виробництва. Зокрема залишки незавершеного виробництва доцільно оцінювати за вартістю сировини і основних матеріалів або за нормативною собівартістю в частині прямих витрат. Всі інші витрати відносять на собівартість готових виробів. Таке спрощення оцінки залишків незавершеного виробництва виключає можливість довільної їх оцінки і може бути прийнятим у діяльності підприємств галузі. Цей метод доцільно поєднувати з вибірковою інвентаризацією дорогих і дефіцитних напівфабрикатів.

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

Необхідною умовою ефективного управління процесом формування собівартості у скляному виробництві є досягнення максимальної повноти і достовірності інформації про витрати, матеріальними носіями яких є документи і реєстри. Проведене дослідження дало змогу розробити, апробувати і запропонувати комплекс документів-носіїв інформації про витрати виробництва. Це: Відомість відпуску матеріалів у виробництво по шихтовочному цеху, яка містить інформацію про відхилення в розрізі видів матеріальних цінностей за відповідними центрами витрат, виходячи із встановленої на них виробничої програми; Розрахунок відхилень від норм у результаті структурних зрушень у складі шихти, де нормативна кількість використаної шихти визначається шляхом перерахунку фактично використаної сировини на питому вагу компонентів за нормою, закладеною у нормативну калькуляцію, а порівняння використаних матеріалів по нормі з фактичним використанням вищевказаного розрахунку вкаже на відхилення від норм у результаті структурних зрушень у складі шихти; для контролю за щоденним використанням палива та енергії- Рапорт про використання паливно-енергетичних ресурсів на технологічні цілі; для оплати за роботи, непередбачені технологічним процесом, але вкрай необхідних для виробничої діяльності- Наряд на додаткові роботи; для фіксації виплат, пов'язаних з відступом від нормальних умов роботи- Листок на доплату; для оплати простою- Акт на простій; а також- Розрахунок кошторисних ставок витрат на утримання і експлуатацію обладнання 1000 штук скловиробів, Розподіл витрат на утримання і експлуатацію обладнання, Розрахунок розподілу накладних

витрат між виробами за калькуляційними статтями. Наведений перелік документів вигідно відрізняється від застосовуваного на практиці тим, що містить оптимальний склад цілеспрямованої інформації (дублювання зведено до необхідного мінімуму), наводяться дані в розрізі місць формування витрат і об'єктів калькулювання, що посилює можливості оперативного управління витратами.

У третьому розділі “Моделювання та напрямки вдосконалення процесу обліку виробничих витрат” розглянуто аспекти моделювання обліку витрат виробництва, підкреслено важливість інформаційних моделей у забезпеченні управління необхідними даними.

Система витрат на підприємстві, що працює в умовах ринку- це серце всієї системи управління, оскільки саме тут збирається вся інформація про фактичні витрати, а отже створюються основи для підрахунку фактичного прибутку. Заходи по впливу на витрати об'єднуються поняттям “управління витратами”.

У дисертаційній роботі процес управління витратами розглядається як особливий об'єкт управління в рамках певної системи. Він охоплює систему планування, регулювання, обліку, контролю, аналізу даних про витрати і результати господарської діяльності в розрізі, необхідному для управління об'єктів, оперативного прийняття на цій основі управлінських рішень. Місце системи управління витратами в загальній системі управління виробництвом наведено на рис.3.

Особлива увага у загальній системі управління виробництвом відводиться інформаційній системі, яка містить дані, необхідні підприємству для координації своєї діяльності. Оскільки витрати виникають у всіх сферах господарської діяльності підприємства, то залежно від функціональної діяльності формування інформації про витрати доцільно здійснювати за сферами діяльності (тобто відособлено): постачальницько-заготівельній,

виробничій, організаційній, фінансово-збутовій і невиробничій. У кожній із цих сфер порівняно легше і точніше можна вибрати конкретні місця

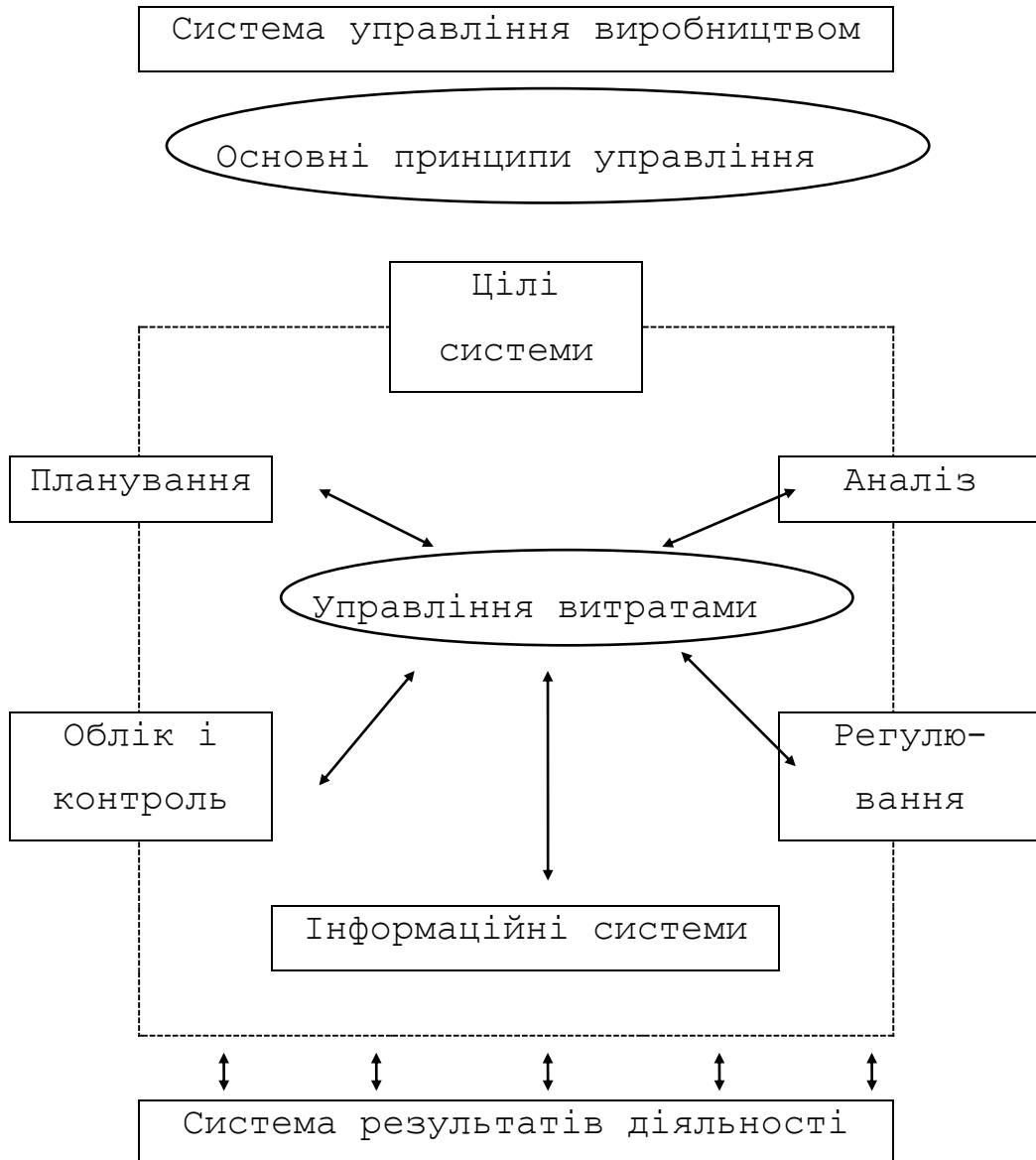


Рис.3. Місце системи управління витратами у загальній системі управління виробництвом

(центри) виникнення витрат. Основними умовами їх утворення виступає територіальна відокремленість, функціональна однорідність, а також можливість встановлення персональної відповідальності за рівнем витрат цього місця (центру). Саме через зв'язок центрів виникнення витрат і центрів

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

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

Оптимізація управління витратами означає в сутності вдосконалення всієї діяльності: від підготовки виробництва до реалізації готової продукції на всіх рівнях управління та будуватися відповідно до основних принципів управління. Важливим принципом, за яким слід будувати систему управління витратами є принцип еластичності. Під еластичністю розуміють залежність між величиною витрат і факторами, які впливають на них. Такими факторами можуть бути: 1) функції підприємства; 2) характер технології виробництва; 3) організаційна структура виробництва; 4) ступінь використання виробничих потужностей; 5) асортимент та структура продукції, що випускається; 6) обсяги виробництва тощо.

Найсуттєвіший вплив на процес управління витратами спричиняє характер технології виробництва. Технологічні особливості скляної промисловості зумовлюють облік витрат за технологічними переділами, а калькулювання собівартості продукції- у загальному за процесом виробництва. Тому в якості основного напрямку покращення управління витратами у даній роботі висувається вдосконалення нормативного методу як основи комплексної системи управління та його наближення до місць виникнення витрат.

Головне у системі управління- попередити нераціональне використання ресурсів, а не зафіксувати той факт, що упущені деякі можливості. Тому

виробничий облік доцільно обмежити тільки тими позиціями, які мають відхилення від встановлених норм витрат виробництва.

Як свідчить практика, нормативний метод не витісняє наявні методи обліку витрат і калькулювання, а будується на основі застосовуваних раніше методів, доповнюючи і раціоналізуючи їх, заставляючи саму організацію виробництва піднятися на більш високий рівень. Тому логічно вести мову про нормативний варіант обліку як складову і невід'ємну частину організації обліку при будь-якому методі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Його застосування можливе у всіх виробництвах із врахуванням специфіки і готовності окремих підприємств до його впровадження.

Окремі методи управління витратами не виключають один одного, а можуть бути здебільшого паралельно або взаємодоповнююче реалізовані. Раціональне поєднання елементів кількох методів дає змогу сконструювати оптимальну модель конкретного виробництва.

У висновках узагальнено результати проведеного дослідження та сформульовано пропозиції щодо покращення діючої системи обліку витрат виробництва, ефективного управління ними.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

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

2. Одним із напрямків удосконалення обліку витрат виробництва є науково-обґрунтована класифікація. Групування витрат, які формують собівартість продукції, необхідно будувати згідно з принципами собівартості, як економічної категорії. На якій би основі не класифікувалися витрати у будь-



якій із багаточисленних класифікацій витрат виробництва основотворчим залишається поділ на постійні і змінні. Усі інші класифікаційні ознаки (єдність складу витрат, доцільність використання, періодичність виникнення тощо) є хоч і важливими, але похідними.

3. Правомірною визнана самостійна класифікація методів обліку витрат і методів калькулювання, що відповідає вимогам економічних реформ та міжнародним бухгалтерським стандартам. При цьому логічно вести мову не про методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а про виробничий облік витрат виробництва (включаючи методика розподілу накладних витрат) і методах калькулювання собівартості продукції. Облік виробничих витрат розглядається у прямій залежності від калькулювання собівартості продукції і виконує підпрядковану роль, а калькулювання відіграє основну роль і має самостійне значення.

4. Важливим моментом у вдосконаленні та еволюції калькуляційної справи є розробка ефективної амортизаційної політики, яка враховує інтереси як ділових кругів, так і бюджету, передбачає пошук гнучких форм регулювання вартості основних фондів. Для покриття недоамортизованої частини основних фондів у результаті їх фізичного і морального зносу доцільно робити відрахування на створення резерву, величина якого повинна відповідати рівню технічного оновлення основних фондів. Величину недоамортизованої вартості основних фондів доцільно концентрувати на рахунку 31 “Витрати майбутніх періодів” на спеціально відкритому для цього субрахунку “Недоамортизована вартість основних фондів” і рівними частинами відносити на новостворений продукт (Д-т 20,44;К-т 31).

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

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

7. Основним напрямком покращення управління витратами є вдосконалення нормативного методу як основи комплексної системи управління та його наближення до місць виникнення витрат. Нормативний

метод не усуває наявні методи обліку витрат і калькулювання, а будується на основі застосовуваних раніше методів, доповнюючи і раціоналізуючи їх, заставляючи саму організацію виробництва піднятися на більш високий рівень. Тому логічно вести мову про нормативний варіант обліку як складову і невід'ємну частину організації обліку при будь-якому методі обліку. Окремі методи управління витратами не виключають один одного, а можуть бути здебільшого паралельно або взаємодоповнююче реалізовані. Раціональне поєднання елементів кількох методів дає змогу сконструювати оптимальну модель конкретного виробництва.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ

або Основні положення дисертації опубліковані в наступних працях:

1.Нормативный метод учета в стекольном производстве.//Стекло и керамика.- 1997.- №12.- С.4-5. Соавторы: Гуцайлюк З.В., Серединская В.Н., Шеремета М.И. 0,34д.а.

2.Совершенствование системы показателей хозрасчетной деятельности внутренних подразделений.//Обл.научно-практ.конф."Новый хозяйственный механизм и проблемы бухгалтерского учета".- Тернополь.- 1990.

3.Управлінський облік і контролінг в системі управління комерційним банком.//Банківська справа.- 1997.- №4.- С.69-72.

4.Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку амортизаційних відрахувань в сучасних умовах.//Світ бухгалтерського обліку.- 1997.- №4.- С.11-15.

5.Методологічні аспекти обліку витрат виробництва.//Фінанси України.- 1997.- №10.- С.57-63.

6.Проблеми методології обліку непрямих витрат.//Фінанси України.- 1997.- №11.- С.30-37.

7.До питання удосконалення системи бухгалтерського обліку і звітності діяльності фінансових посередників.//Науковий збірник:Наукові праці НДФІ. Київ.- 1997.- Випуск 4.Співавтори:Швець В.Г.,Самофалов П.П.

**Стоян В.І. Формування і облік витрат виробництва в системі управлінського обліку (на прикладі підприємств скляної промисловості України).- Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04- бухгалтерський облік, аналіз і аудит.- Університет імені Тараса Шевченка, Київ, 1998.

Дисертація присвячена питанням формування і обліку витрат виробництва. У результаті дослідження обгрунтовано економічну сутність витрат, уточнено

їх склад і класифікацію. Досліджено діючу практику обліку і контролю витрат на виробництво скляної продукції, обґрунтовано та розроблено пропозиції по її вдосконаленню. Викладено розроблену автором методику біліку прямих і непрямих витрат на виробництво продукції із скла з використанням елементів нормативного методу і міжнародної практики. Досліджено теоретичні аспекти моделювання облікових процесів, поведінку виробничих витрат із застосуванням математичних методів. Сформульовано основні принципи комплексної системи управління витратами в умовах переходу до ринкової економіки. Основні результати праці знайшли практичне впровадження при побудові облікової політики (обліку витрат виробництва і управління ними) на підприємствах скляної промисловості.

***Ключові слова:** скляна промисловість, управлінський облік, витрати виробництва (прямі, непрямі), собівартість, нормативний метод, моделювання, управління.*

**Стоян В.И. Формирование и учет затрат на производство в системе управленческого учета (на примере предприятий стекольной промышленности Украины).- Рукопись**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04- бухгалтерский учёт, анализ и аудит.- Университет имени Тараса Шевченко, Киев, 1998.

Диссертация посвящена вопросам формирования и учета затрат на производство. В результате исследования обоснована экономическая сущность затрат, уточнен их состав и классификация. Исследована действующая практика учета и контроля затрат на производство продукции из стекла, обоснованы и разработаны предложения по ее усовершенствованию. Изложена разработанная автором методика учета постоянных и переменных затрат на производство стекла с использованием элементов нормативного метода и международной практики. Исследованы теоретические аспекты моделирования учетных процессов, изучено поведение производственных затрат с применением математических методов. Сформулированы основные принципы комплексной системы управления затратами в условиях перехода рыночной экономике. Основные результаты труда нашли практическое внедрение при построении учетной политики (учета затрат на производство и управления ими) на предприятиях стекольной промышленности.

***Ключевые слова:** Стекольная промышленность, управленческий учет, затраты на производство (прямые, неямые), себестоимость, нормативный метод, моделирование, управление.*