

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ДОМБРОВСЬКА НАТАЛІЯ РОМАНІВНА

УДК 657.471.1

**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА  
(НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ ІЗ ЗАГОТІВЛІ ТА  
ПЕРЕРОБКИ ЗЕРНА)**

**Спеціальність:** 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

**Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук**

Науковий керівник  
Палюх Микола Степанович,  
кандидат економічних наук,  
доцент

Тернопіль - 2006

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>Розділ 1. Передумови впровадження та особливості управлінського обліку витрат виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна</b> .....	14
1.1. Суть і зміст управлінського обліку витрат виробництва.....	14
1.2. Передумови впровадження управлінського обліку.....	30
1.3. Організаційна модель управлінського обліку витрат виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна.....	44
<b>ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1</b> .....	61
<b>Розділ 2. Облік витрат виробництва в системі управлінського обліку</b> .....	63
2.1. Класифікація витрат виробництва як основа управлінського обліку.....	63
2.2. Формування нормативів витрат в управлінському обліку.....	78
2.3. Методика управлінського обліку відхилень від нормативів.....	98
2.4. Забезпечення взаємозв'язку управлінського та фінансового обліку витрат виробництва.....	111
<b>ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2</b> .....	130
<b>Розділ 3. Контроль витрат в системі управлінського обліку</b> .....	135
3.1. Характеристика поведінки витрат виробництва.....	135
3.2. Особливості оперативного контролю формування витрат за технологічними стадіями переробки зерна.....	150
3.3. Контроль за відхиленнями витрат виробництва в управлінському обліку.....	162
<b>ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3</b> .....	174
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	176
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	179
<b>ДОДАТКИ</b> .....	187

## ВСТУП

Перехід України до ринкових відносин відразу показав неготовність як управлінців (менеджерів) різних рівнів адекватно реагувати на динаміку ринкового середовища, так і відсутність належного облікового забезпечення оперативних запитів управлінської діяльності насамперед безпосередньо на підприємствах.

Жорстка регламентація у недалекому минулому бухгалтерського обліку (централізовано затверджувались не тільки синтетичні рахунки, субрахунки, й елементи та статті обліку витрат виробництва), яка спричинила певну інерційність ставлення значної кількості працівників обліку до його організації на підприємствах, зумовила те, що попри надмірність облікової інформації вона є недостатньою і не забезпечує потреби такого рівня управлінської діяльності, який відповідав би сучасним потребам регулювання виробництва, а тому очевидною є необхідність внесення суттєвих змін до методики її формування.

Як підтверджує досвід економічно розвинених країн, головним в управлінській діяльності за умов ринкових відносин є прогнозування, передбачення, творчість, що дає можливість уникнути стратегічних помилок, які ймовірніші при орієнтації лише на минулий досвід.

Водночас існуюча система бухгалтерського обліку якраз і зорієнтована на фіксування минулих операцій. Інформація, яка тут формується, здебільшого є історичною, а тому має обмежене використання в управлінській діяльності. Тому перехід від адміністративно-командних методів до ринкових, що ґрунтуються на використанні економічних і фінансових важелів впливу на економічну політику та виробничо-господарську практику підприємств, поряд з психологічною перебудовою менеджерів і облікових працівників, потребує суттєвої зміни концептуальних методологічних основ бухгалтерського обліку, вдосконалення його організації. Адже облік займає особливе місце в управлінні підприємством. Він покликаний здійснювати інформаційне забезпечення прийняття оперативних рішень з метою оптимального використання існуючих

можливостей.

Важливість значення обліку зумовлюється тим, що поступовий перехід підприємств на ринкові умови господарювання об'єктивно формує мобільний механізм господарського управління, поле дії якого окреслюється стратегічними оцінками зміни ринкового середовища, а безпосередні рішення приймаються на основі оперативної оцінки можливостей адаптації до реальних умов. Оскільки стратегічні оцінки проводяться у зоні невизначеності ринкової ситуації, вкрай важливою є мобільна система облікового забезпечення оперативного управління, що значно звужує ризик помилкових рішень і практично мінімізує помилки в цілому.

Така мобільність досягається у системі управлінського обліку, який виник на підприємствах країн ринкової економіки у 30-ті роки через ускладнення системи управління, динамізм змін ринкового середовища.

**Актуальність теми.** Запровадженням Плану рахунків [87] було створено передумови для поділу бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств України на фінансовий і управлінський, як це прийнято у більшості країн ринкової економіки. Проте самим впровадженням Плану рахунків проблема становлення управлінського обліку на підприємствах не вирішується, тим більше, що в жодному із Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які було введено пізніше, а також у такому основоположному документі, як Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, не окреслено навіть сфер застосування фінансового і управлінського обліку. У цих документах проігноровано те, що із запровадженням Національних стандартів та Плану рахунків на практиці неминуче доводиться вирішувати проблему такого поділу бухгалтерського обліку, тим більше, що згідно із п. 5 наведеного Закону підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, чим визначається поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський [35].

Без глибокого наукового обґрунтування сфери застосування

управлінського обліку, методики його ведення, взаємозв'язку з фінансовим обліком неможливо сподіватись, що в найближчій перспективі буде запроваджено поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський. Адже навіть у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який є лише частиною системи управлінського обліку, не досить чітко проведено розмежування рахунків з обліку витрат виробництва за класами.

Дослідженню питань управлінського обліку присвячені праці таких провідних вітчизняних вчених як Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Валуєва Б.І., Гуцайлюка З.В., Карпенко О.В., Кірейцева Г.Г., Леня В.С., Лінника В.Г., Литвина Б.М., Нападовської Л.В., Пушкаря М.С., Сопка В.В., Сука Л.К., Хомина П.Я., Чумаченка М.Г. та інших. Вагомий внесок у дослідження методології управлінського обліку зробили зарубіжні вчені - Атрил П., Друрі К., Карпова Т.П., Каплан Р., Нортон Д., Палій В.Ф., Скоун Т., Стуков С.О., Хорнгрен Ч.Т., Яругова А.

Упродовж останніх десятиліть потреба створення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах значно зростає. Це зумовлено жорсткою конкуренцією на ринках сировини та продукції, обмеженістю ресурсів підприємств і необхідністю прийняття управлінських рішень на основі обґрунтованої, своєчасної та достовірної інформації.

В результаті реформування аграрної сфери у досліджуваному регіоні Тернопільської області основну масу закупівель зерна переробні підприємства здійснюють у приватних сільськогосподарських формуваннях, договори з якими укладаються за законом попиту-пропозиції. Відтак ціни закупівель дуже часто диференціюються не тільки за якісними характеристиками зернових культур, а й з урахуванням обсягу заготівель та географічного розташування сільськогосподарських товаровиробників тощо. Обсяги заготівель у розрахунку на одного постачальника зерна для переробки стали набагато меншими, оскільки на сьогодні їх здійснюють не тільки сільськогосподарські підприємства, які в результаті реформування розкрупнені, а й фермерські

господарства. Відтак контроль за вартістю сировини – головною складовою витрат виробництва на підприємствах із заготівлі й переробки зерна - ускладнився, а традиційна організація бухгалтерського обліку, яка сформувалась в умовах директивної економіки, його не забезпечує.

Тому наукове дослідження сутності управлінського обліку, його методології й методики ведення на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, проблем становлення з урахуванням того, що сьогодні відсутні системні дослідження цих аспектів, є актуальним, що й зумовило вибір теми дисертації.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідних робіт Тернопільського державного економічного університету і належить до комплексної держбюджетної теми "Організація та методика обліку, аналізу і контролю у галузях народного господарства" (номер державної реєстрації – 0198U000785).

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є дослідження теоретико-методологічних аспектів системи управлінського обліку витрат виробництва і розробка практичних рекомендацій щодо її впровадження на підприємствах із заготівлі та переробки зерна в ринкових умовах господарювання.

Для досягнення цієї мети в дисертації були поставлені та вирішені такі завдання:

- обґрунтувати необхідність впровадження системи управлінського обліку на вітчизняних підприємствах та розробити модель системи збалансованих показників для підприємств із заготівлі та переробки зерна;
- розробити модель організації управлінського обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна;
- удосконалити класифікацію витрат для прийняття управлінських рішень;
- визначити особливості формування нормативів витрат на підприємствах із заготівлі та переробки зерна та удосконалити порядок їх відображення в обліку;

- розробити форми облікових реєстрів для контролю відхилень від нормативів в управлінському обліку;
- визначити проблемні питання взаємозв'язку управлінського та фінансового обліку;
- дослідити поведінку витрат виробництва;
- удосконалити організацію оперативного контролю виробничих витрат на досліджуваних підприємствах;
- розробити схему оцінки фактичних відхилень витрат виробництва від нормативів на основі оперативного аналізу

**Предмет і об'єкт дослідження.** Предметом дисертаційного дослідження є теоретичні, методичні та практичні аспекти управлінського обліку витрат виробництва.

Об'єктом дослідження виступає чинна система обліку витрат виробництва продукції на підприємствах із заготівлі та переробки зерна. Для дослідження обрано комбінати хлібопродуктів Державної акціонерної компанії "Хліб України" Тернопільської області.

Комбінати хлібопродуктів використовують сировину, що має такі біологічні особливості, які потребують чіткого оперативного контролю за її надходженням, зберіганням і використанням, оскільки відсутність контролю на будь-якій стадії технологічного процесу зумовлює значні незворотні втрати як її якості, так і маси. Повною мірою це стосується також виробленої з цієї сировини продукції. До цього слід додати ще й таку особливість, як сезонність у заготівлі сировини, значні витрати енергії на технологічні цілі, наявність відходів, які можуть бути використані, короткі строки переробки, оскільки строки зберігання сировини невеликі, що також вимагає посиленого контролю за формуванням витрат виробництва на таких підприємствах. Поглиблене вивчення практики обліку витрат виробництва проводилось на дванадцяти дочірніх підприємствах ДАК "Хліб України" в Тернопільській області.

Ці підприємства відіграють велику роль у виробництві валової продукції, вони заготовляють і переробляють більшу частину виробленого в Україні

зерна. Разом з тим в останнє десятиріччя тут відбувся стрімкий спад виробництва, який на сьогодні не зупинений, що переконує в необхідності пошуку заходів, спрямованих на подолання цієї негативної тенденції. Одним з них, на нашу думку, є кардинальні зміни традиційного стилю управління виробництвом і впровадження у зв'язку з цим управлінського обліку.

Крім того, такі підприємства є практично в кожному районі і їх кількість дає змогу узагальнити результати дослідження, що є основою його об'єктивності.

Вибір об'єктів дослідження мотивується також тим, що підприємства із заготівлі і переробки зерна є ланкою, яка пов'язує виробників сільськогосподарської продукції з кінцевими споживачами. Зокрема, від рівня розвитку економіки переробних підприємств значною мірою залежить весь розвиток сільськогосподарського виробництва. Адже вони є оптовими заготівельниками, які мають порівняно стійкий стан на ринку, що певною мірою гарантує сільськогосподарським товаровиробникам прогнозований стабільний збут виробленого зерна, здебільшого великими партіями, до того ж за заздалегідь обумовленими цінами, оскільки вони регулюються не тільки попиту-пропозицією, а й іншими економічними методами, що здійснює держава: дотації, квоти закупівель у держрезерв, мінімальні заставні ціни тощо. За умови вирішення проблем економіки переробних підприємств можливий подальший розвиток всього агропромислового комплексу. Ці підприємства найбільш тісно пов'язані з ринковим середовищем, тому змушені практично щодня реагувати на його зміни. Забезпечити адекватне реагування на такі зміни можна, крім усього іншого, у разі повного забезпечення потреб менеджерів щодо управління підприємствами необхідною інформацією. Тому розробка методики ведення управлінського обліку, на нашу думку, є нагальною і необхідною саме на підприємствах із заготівлі та переробки сільськогосподарської продукції, в тому числі зерна.

**Методологія і методика дослідження.** Методологічною основою дослідження є основоположні теоретичні розробки вітчизняними і зарубіжними



вченими засад управлінського обліку в умовах ринкової економіки, ролі і місця управлінського обліку у формуванні інформації, необхідної для ефективного функціонування господарського механізму підприємств, законодавчі і нормативні акти органів державної влади з питань бухгалтерського обліку. У процесі дослідження і розробки поставлених у дисертації завдань використовувались сучасні методи.

Зокрема, застосовувалися методи аналізу і синтезу – для вивчення стану обліку витрат на підприємствах із заготівлі та переробки зерна; монографічний – для детального вивчення наукової розробки аспектів управлінського обліку у працях вітчизняних і зарубіжних вчених; порівняння та середніх і відносних величин – для зіставлення показників підприємств із заготівлі та переробки зерна за звітний і попередній роки; графічний – для наочного зображення особливостей формування системи управлінського обліку; групування – для визначення залежності між окремими показниками; розрахунково-конструктивний – для обґрунтування запропонованої методики розподілу накладних витрат та визначення показників ефективності впровадження управлінського обліку витрат виробництва.

**Вихідною інформаційною базою** дослідження стали законодавчі та нормативні акти Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України, матеріали Тернопільського обласного управління статистики, фінансової та статистичної звітності підприємств із заготівлі та переробки зерна, дані їх аналітичного обліку витрат виробництва, результати власних спостережень і досліджень автора безпосередньо на таких підприємствах.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у розробці напрямів удосконалення методики управлінського обліку витрат на зернопереробних підприємствах в умовах формування ринкових відносин.

До найбільш суттєвих результатів, які характеризують наукову новизну відносяться наступні:

*уперше:*

- запропоновано використання системи збалансованих показників на

підприємствах із заготівлі та переробки зерна для підвищення ефективності виробництва (С.41-43);

- обґрунтовано комбінований метод розподілу накладних витрат, який дає змогу сформувавши об'єктивну собівартість продукції в умовах виробництва її різних видів, що характерно для зернопереробних підприємств (С. 120-121).

*дістали подальший розвиток:*

- обґрунтування необхідності впровадження системи управлінського обліку на вітчизняних підприємствах для покращення управління витратами (С.39-40);

- дослідження поведінки витрат виробництва в частині їх розподілу на змінні та постійні з метою контролю за ними (С.135-140);

- теоретичні та практичні аспекти організації оперативного контролю в умовах нормативного методу обліку витрат на виробництво, що дає змогу виявляти відхилення, визначати причини та винуватців їх виникнення (С.156);

*удосконалено:*

- класифікацію витрат відповідно до мети та функцій управління для забезпечення їх контролю (С. 67-70);

- модель організаційної структури бухгалтерської служби підприємств із заготівлі та переробки зерна з метою оптимізації процесу формування та надання інформації управлінському персоналу (С.55-58);

- документування обліку витрат для контролю відхилень від нормативів для виявлення впливу на формування собівартості продукції (С.81, 88,105-109).

**Практичне значення одержаних результатів дослідження** полягає в його спрямуванні на вдосконалення чинної методики обліку витрат виробництва, посилення контролю за їх формуванням як у місцях виникнення, так і за центрами відповідальності, підвищення оперативності аналізу відхилень фактичних витрат від нормативних і ефективне використання інформації управлінського обліку підприємствами із заготівлі та переробки зерна щодо впливу на рівень виробничих витрат.

Практичне значення одержаних результатів посилюється завдяки тому,

що автор вивчила і узагальнила як зарубіжну, так і вітчизняну літературу з проблем управлінського обліку, критично її осмислила і проаналізувала щодо відповідності умовам підприємств із заготівлі та переробки зерна. Це дало змогу розробити конкретні пропозиції щодо шляхів впровадження управлінського обліку на таких підприємствах, методики його організації з урахуванням їх умов.

Окремі розробки автора знайшли своє застосування на підприємствах із заготівлі та переробки зерна у Тернопільській області і сприяють підвищенню достовірності обліково-аналітичної інформації та ефективності її використання у процесі управління підприємствами завдяки своєчасності надання управлінській ланці оперативної інформації для прийняття науково-обґрунтованих управлінських рішень. Вони пройшли апробацію на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” Держкомрезерву України (довідка № 247 від 24 листопада 2005 р.), ДП ДАК “Хліб України” Тернопільський комбінат хлібопродуктів (довідка № 01-09 від 10 січня 2006 р.).

Головне управління агропромислового розвитку Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 10-4/25-191 від 8 грудня 2005 р.), Гусятинське управління сільського господарства і продовольства райдержадміністрації (довідка № 116 від 18 жовтня 2005р.) розглянули і схвалили рекомендації щодо підвищення достовірності обліково-аналітичної інформації та ефективності її використання у процесі управління підприємствами із заготівлі та переробки зерна завдяки впровадженню в них управлінського обліку.

Теоретичні та практичні розробки, запропоновані в дисертації, використовують у навчальному процесі Чортківського інституту підприємництва та бізнесу Тернопільського державного економічного університету при викладанні курсу “Управлінський облік” (довідка № 242 від 28 грудня 2005 р.).

Результати дослідження можуть бути використані при здійсненні трансформації бухгалтерського обліку відповідно до прийнятого у міжнародній

практиці поділу обліку на фінансовий і управлінський, а також при впровадженні методики управлінського обліку, оперативного аналізу і контролю витрат на переробних підприємствах інших галузей.

**Особистий внесок здобувача.** Основні наукові положення дисертації, що мають наукову новизну, розроблені здобувачем особисто. Дисертантом обґрунтовано методичні підходи щодо визначення нормативів витрат виробництва, визначено центри відповідальності, запропоновано методику організації управлінського обліку витрат виробництва за місцями їх виникнення та центрами відповідальності, комбінований метод розподілу загальновиробничих витрат, який дає змогу на об'єктивній основі забезпечити їх взаємозв'язок з основними виробничими витратами в умовах виробництва різних видів продукції, що є характерним для підприємств із заготівлі та переробки зерна, форми облікових реєстрів, пристосовані до умов управлінського обліку, які забезпечують інформацію про нормативні та фактичні витрати виробництва і відхилення від них за необхідними параметрами з опрацюванням на комп'ютерах в автоматичному режимі.

**Апробація результатів дисертації.** Основні висновки та положення дисертації доповідались на Міжнародній науково-практичній конференції "Бухгалтерський облік в Україні на початку XXI століття" (м. Львів, 26-27 квітня 2001р.), Всеукраїнській науково-практичній конференції „Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в Україні” (м. Чортків, 2001 р.), науково-практичній конференції „Україна в умовах ринкової трансформації економіки і сучасних форм господарювання” (м. Чортків, 2002 р.), міжнародній науково-практичній конференції “Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепції” (м. Тернопіль, 28-29 травня 2004 р.).

**Публікації.** Основні положення дисертаційного дослідження відображені у дев'яти опублікованих наукових працях загальним обсягом 3, 15 д.а., з них 5 – у наукових фахових виданнях (1, 44 д.а.), 4 – матеріали конференцій ( 1,43 д.а.).

**Структура і обсяг дисертаційної роботи.** Дисертаційна робота викладена на 186 сторінках комп'ютерного тексту і складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел, який налічує 147 найменувань. Робота містить 10 таблиць, 30 рисунків, 8 додатків.

## РОЗДІЛ 1

# ПЕРЕДУМОВИ ВПРОВАДЖЕННЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВАХ ІЗ ЗАГОТІВЛІ ТА ПЕРЕРОБКИ ЗЕРНА

### 1.1. Суть і зміст управлінського обліку витрат виробництва

Створення господарського механізму, адекватного ринковій економіці, потребує розробки та здійснення кардинальних заходів, спрямованих на реформування успадкованої системи управління виробництвом, яка була зорієнтована в основному на досягнення кількісних показників будь-якою ціною. Через часткове, а подекуди повне ігнорування чинників, що зумовлюють формування прибутку (матеріало- і енергомісткість, раціональне використання сировини та інших ресурсів тощо) вже на стадії виникнення витрат, ця система виявилась нездатною забезпечити не тільки високу економічну ефективність виробництва, конкурентноспроможність продукції насамперед внаслідок нижчої собівартості, а відтак ціні, а й достатні обсяги виробництва, на які, власне, вона й була зорієнтована. В умовах ринкових відносин неспроможність успадкованої системи управління стала причиною затяжної кризи в усіх галузях виробництва, в тому числі на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції (додаток А).

У ринковому середовищі визначальним критерієм, що дає змогу розвивати виробництво, є прибутковість. Отже очевидно, що реформування системи управління має передбачати його націленість на досягнення високої прибутковості виробництва, що можливе передусім при збереженні якомога нижчої собівартості продукції. Все це зумовлює важливість впровадження такої системи управління, яка б активно впливала на формування витрат на стадії їх виникнення. Ідеальним міг бути варіант, коли будь-які витрати здійснювали тільки після всебічного глибокого вивчення їх вмотивованості, обґрунтованості, доцільності. Певною мірою це забезпечує управлінський облік, у якому, як відомо, особливе місце займає саме контроль і аналіз витрат виробництва. Ефективне використання матеріальних, трудових і фінансових

ресурсів на підприємствах є суттєвим резервом зниження собівартості продукції, а отже, вагомим чинником стабілізації фінансового стану.

У зв'язку з переходом економіки України на ринкові методи господарювання нагальним стало вивчення досвіду економічно розвинених країн щодо принципів організації обліку і застосування його системи та методів у процесі управління підприємством.

Водночас треба зазначити, що управлінський аспект спрямування обліку витрат завжди перебував у полі зору вчених і практиків на всьому шляху його еволюції. Однак рівень вирішення цієї проблеми і втілення в життя новацій залежав від загального розвитку облікової та управлінської науки, досягнень у суміжних галузях знань, науково-технічного прогресу, поглиблення спеціалізації та інтеграційних процесів у сфері економіки. Такі прогресивні напрацювання слід ефективно використовувати у вітчизняній системі управлінського обліку. Зокрема, йдеться про дослідження теорії витрат виробництва, яка при подальшому розвитку, на нашу думку, стане визначальною методологічною базою обліку витрат у складі управлінської системи. На її основі отримали розвиток нормативна система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, облік витрат за центрами відповідальності.

Так, облік витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності обумовив розмежування обліку витрат і процесу калькулювання. Такий підхід значно розширює можливості застосування обліку в управлінні виробництвом.

В управлінському обліку визначальним є формування інформації, яка потрібна менеджерам для забезпечення мінімізації витрат та максимізації на цій основі прибутку. Це зумовлено тим, що активний вплив на рівень витрат здійснюють конкретні виконавці, які мають можливість певною мірою їх регулювати. Як підкреслює професор Л.В. Нападовська, "... інформація управлінського обліку – важливий мотивувальний засіб досягнення бажаних результатів діяльності персоналом підприємства, оскільки своєчасне виявлення та надання йому інформації про відхилення в процесі діяльності уможлиблює

коригування досягнутих показників, створюючи тим самим надійну базу для підвищення ефективності” [70, с.33]. Тому облік витрат виробництва, по можливості, має бути організований так, щоб місця виникнення витрат і центри відповідальності за формування прибутку збігалися. Ідеальним був би такий варіант, коли кожному виконавцю було доведено нормативи витрат саме на ті операції, які він здійснює. Однак на практиці у жодному разі не вдається досягти такого стану, оскільки виробничі взаємовідносини тісно переплетені і ефективність роботи одного працівника залежить від іншого. Адже ціла низка операцій технологічного циклу локально зосереджена у часі та просторі, що позначається на діяльності виробничих підрозділів, які спеціалізуються на їх виконанні. Певною мірою така спеціалізація умовна, що досить помітно при порівнянні різних за розміром підприємств.

Так, на великих підприємствах із заготівлі та переробки сільськогосподарської продукції є спеціалізовані підрозділи – відділи заготівлі сировини, збуту продукції, ремонтні виробництва та чисельний апарат управління. На малих підприємствах, як правило, функції заготівлі сировини та збуту продукції виконує апарат управління, інколи особисто керівник. Тому чітко виокремити центри відповідальності з обов'язковою відповідністю їх місцям виникнення витрат на практиці практично неможливо. Це, зокрема, можна підтвердити підходом, який практикується у Франції, де виокремлюють три категорії центрів:

- центри собівартості, де відбувається групування витрат. Критерієм виступає період часу, підприємство, його філія, продукт, замовлення тощо;

- центри відповідальності, де групування здійснюють виходячи із наявності відповідального керівника і підбивання підсумків за центрами діяльності. До таких центрів відносять відділи, цехи, служби, склади та інші підрозділи підприємства;

- центри прибутку (сегменти діяльності) – облікові конструкції управлінської бухгалтерії. На відміну від центрів відповідальності це штучно



створені позиції в управлінській бухгалтерії, результати яких виявляються періодично і пов'язані з освоєнням нових технологій, ресурсів тощо [118, с.64].

У широкому розумінні у будь-якому разі місцем виникнення витрат і центром відповідальності є підприємство в цілому. У кінцевому підсумку саме керівник підприємства чи його власник може приймати ті чи інші рішення, які спричиняють виникнення витрат, впливати на виробництво, вирішувати проблеми, що зумовлюють відхилення від визначених нормативів.

Однак помічено, що незалежно від розмірів підприємства окрема особа, навіть керівник, не має змоги приймати всі рішення, контролювати всіх працівників і володіти всією оперативною інформацією про його діяльність. Тому на практиці доводиться робити певні допуски щодо розмежування місць виникнення витрат і центрів відповідальності за ними.

Що стосується місць виникнення витрат і центрів відповідальності, то слід зазначити, що між ними в економічній літературі немає чіткого розмежування, а самі дефініції не усталені. Так, професор Голов С.Ф. вважає, що центр відповідальності – сфера (сегмент) діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він повинен контролювати [14, с.461]. Центр витрат, за визначенням Голова С.Ф., – це підрозділ (цех, ділянка, бригада), керівник якого контролює витрати, проте не контролює доходів, інвестицій [14, с.463]. Із наведеної цим ученим схеми [14, с.464] видно, що надалі він не додержується такого поділу, оскільки як центри відповідальності наводить центр витрат, центр прибутку, центр інвестицій. Професор Пушкар М.С. дає визначення центрів витрат і сфер відповідальності [89,с. 225]. Цей автор вживав термін "сфери діяльності" і вважав, що в кожній з них виділяються центри витрат, у розрізі яких плануються та обліковуються витрати виробництва [88, с.124]. За визначенням Карпової Т.П. сегмент підприємницької діяльності – вид продукції, підрозділ, зона ринку [44, с.275]. Центр виникнення витрат вона визначає як відокремлений структурний підрозділ підприємства, де є можливість організувати планування, нормування і облік витрат виробництва, а центр

відповідальності за витрати – відокремлений структурний підрозділ підприємства, який очолює менеджер, де є можливість в одному обліковому процесі об'єднати центр виникнення витрат і відповідальність менеджера [44, с.308].

Центр витрат, за формулюванням Рей Вандер Віла, – відділ чи виробнича одиниця, в якій відбувається споживання ресурсів і можна накопичити відповідні витрати [121, с.476]. Центр відповідальності – будь-який підрозділ, де контролюється виникнення витрат, отримання доходів або використання інвестиційних доходів [121, с.157]. Центр відповідальності перебуває під управлінням одного керівника. Більшість центрів витрат і обслуговування одночасно є також центрами відповідальності, оскільки майстер дільниці чи менеджер одночасно є відповідальними за показники їх роботи [121, с. 476].

Саме останні визначення, на нашу думку, є найбільш близькими до суті цих понять, але не повною мірою.

Уточнені дефініції могли б бути такими.

Центр виникнення витрат, тобто місце, де вони виникають, не завжди може мати організаційну структуру відділу чи виробничої одиниці. Наприклад, споживання електроенергії, води, пари на технологічні цілі хоча й відбувається безпосередньо в центрах відповідальності, які виробляють певну продукцію, однак витрати накопичуються, як правило, в центральній бухгалтерії, а вже потім доводяться до виробничих підрозділів. Так само формуються витрати на оплату послуг зв'язку, консалтингових послуг, відрахування на соціальні заходи тощо. Тому не за всіма елементами витрат центри їх виникнення та центри відповідальності за ними збігаються. Це можна стверджувати лише щодо конкретних елементів витрат, зокрема оплати праці, сировини і матеріалів, амортизації, накладних витрат і в частині загальновиробничих, оскільки адміністративні витрати і витрати на збут виникають за іншими центрами (місцями). Однак у будь-якому разі центр виникнення витрат і центр відповідальності не одне й те саме. Як правило, в одному центрі відповідальності акумулюються витрати, які виникли в кількох центрах

(місцях). Наприклад, цех переробки зерна на борошно, який є центром відповідальності, відображує витрати, що виникли у відділі постачання, через нормативну собівартість сировини, у відділі енергетика – через нормативну собівартість енергії на технологічні цілі, в апараті управління – послуги зв'язку тощо.

Тому в принципі управлінський облік має забезпечити як відокремлене відображення витрат за центрами (місцями) їх виникнення, так і узгодження взаємних послуг щодо центрів відповідальності, оскільки у зв'язку з неможливістю локалізації центрів відповідальності в повному обсязі із відповідністю центрам виникнення витрат доводиться робити певні допуски у такому розмежуванні.

На практиці формування центрів відповідальності відбувається не за критерієм витрат на виробництво, а за його специфікою та обсягом.

Саме специфіка виробництва, яка враховується при його спеціалізації, є визначальною при формуванні організаційної структури виробництва (додаток Б). Виходячи із спеціалізації підприємства на виробництві тих чи інших видів продукції, створюються відокремлені виробничі підрозділи (цехи, дільниці), де організовується окреме виробництво. Нерідко при значних обсягах виробництва створюються два і більше однотипних підрозділи, хоча відповідно до умов діяльності підприємств із заготівлі та переробки зерна така організація виробництва тут майже не практикується. Зокрема, по два однотипних виробничих підрозділи дільниці створено лише на Тернопільському і Тереховлянському комбінатах хлібопродуктів. Проте, як переконує вивчення особливостей цих виробництв, визначальними при цьому були не витрати виробництва, а його обсяги та розосередженість об'єктів, зумовлена тим, що в минулому ці підприємства були об'єднані з іншими.

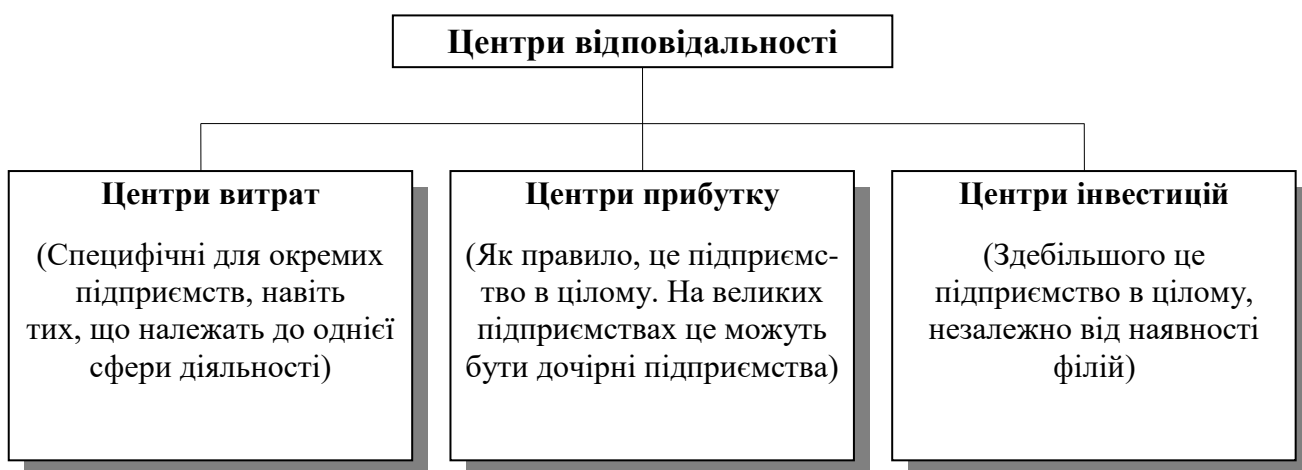
Отже, при формуванні організаційної структури підприємств насамперед враховуються інші чинники (крім наведених вище – чисельність працюючих, навіть суб'єктивні чинники), а самі витрати такої ролі не відіграють. Зрештою термін "центр відповідальності", як видно з наведеного вище формулювання,

стосується не тільки витрат, а й доходів, що слід розуміти як обсяги виробництва продукції, тобто джерела таких доходів.

Слід зазначити, що формування центрів відповідальності залежить від рівня розвитку підприємства. Адже можуть виникати нові центри відповідальності, що зумовлюється, як правило, створенням нових вузькоспеціалізованих виробництв.

Так, організація випікання хліба на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" зумовила створення нового центру відповідальності "Пекарня", освоєння виробництва макаронних виробів на Зборівському ВАТ "Заготзерно" – центру відповідальності "Цех макаронних виробів" та ін.

В окремих випадках центри відповідальності ліквідовуються внаслідок об'єднання з іншими чи закриття окремих виробництв. Тобто перелік центрів відповідальності та їх кількість індивідуальні для кожного підприємства навіть за умови порівняння його з іншими підприємствами такої самої сфери діяльності, оскільки як підкреслює Лень В.С., організаційна структура кожного підприємства формується під впливом різних чинників [56, с.58]. Проте в цілому все-таки можна визначити типову структуру центрів відповідальності, яка спостерігається на будь-якому підприємстві. Що стосується об'єктів нашого дослідження, то структура може бути такою (рис.1.1.)



**Рис. 1.1. Типова структура центрів відповідальності на підприємствах із заготівлі та переробки зерна**

Роль кожного центру відповідальності визначається колом його прав і обов'язків. Зокрема, центр витрат організовує їх контроль та несе відповідальність за виробництво визначеного обсягу продукції.

Як уже зазначалось, центри витрат визначаються організаційною структурою підприємства і збігаються з наявністю цехів чи дільниць.

На кожному підприємстві є своя власна організаційна структура, яка певною мірою історично сформувалась, хоча періодично змінюється, вдосконалюється.

Для прикладу наведемо структуру ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" за центрами відповідальності (рис.1.2).

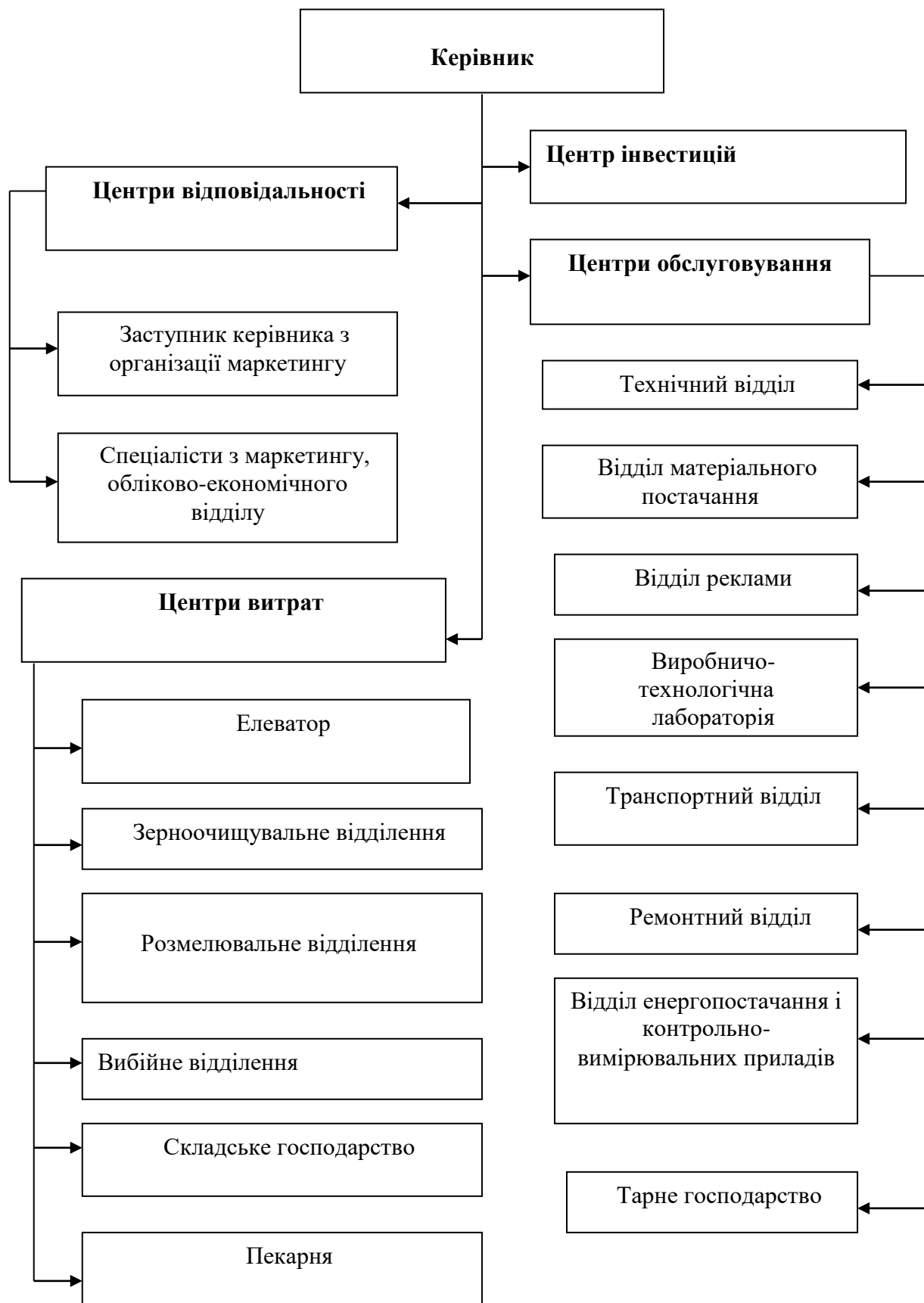
До центрів витрат відносять центри обслуговування – дільниці, які не займаються роботами безпосередньо виробничого характеру, однак забезпечують послуги, необхідні для того, щоб ефективно випускати товар [121, с.476].

Вони мають свої кошториси витрат і несуть відповідальність за їх додержанням. При цьому слід підкреслити, що, як зазначає Карпенко О.В., центр відповідальності може співпадати з організаційною одиницею (цехом, дільницею тощо) або бути підрозділом, що входить до її складу. Основою виділення центрів витрат є комплекс обладнання, яке використовується, та функції, які виконуються. Відповідно до процесу виробництва їх можна згрупувати на виробничі, обслуговуючі та умовні [42,с. 68].

Професор Нападовська Л.В. вважає, що залежно від характеру відповідальності керівників треба виділити три типи центрів:

- центри витрат;
- центри прибутку;
- центри інвестицій [70 ,с. 474].

Саме такий підхід був запропонований нами при виокремленні центрів відповідальності на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів".



**Рис. 1.2. Центри відповідальності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”**

Необхідно підкреслити те, що центри витрат підпорядковані центру прибутку, оскільки останній контролює доходи і витрати в цілому. Як зазначає Рей Вандер Віл, центр прибутку – центр відповідальності, від якого більшою мірою залежать головні елементи, які визначають прибуток: обсяги, продажна ціна, змінні та постійні витрати [121, с.476]. Що стосується підприємств із заготівлі та переробки зерна, то такі функції на них здійснює апарат управління, де виокремлено службу маркетингу та обліково-економічний відділ. Тому саме спеціалісти цих служб встановлюють кошториси центрів витрат, хоча самі нормативи витрат можуть визначатись безпосередньо центрами відповідальності за ними. Однак остаточне рішення про нормативи витрат, виробничу програму будь-якого підрозділу як вихідної бази розрахунку кошторисів центрів витрат приймає апарат управління підприємством, а тому його можна, на нашу думку, вважати центром прибутку. Таку саму підпорядкованість центру прибутку має центр інвестицій. Ми не можемо погодитись із тим, що центр інвестицій – це організація в цілому, яка контролює інвестиції, прибутки та витрати [121, с.159], тобто центр прибутку і центр інвестицій збігаються. Адже на окремих великих підприємствах функціонує відділ капітального будівництва, виділений на самостійний баланс. Хоча кошторис витрат на інвестиції та їх напрями визначає апарат управління підприємством, однак відповідальність за використання коштів тут здійснює окремий відокремлений підрозділ. По суті це такий самий центр відповідальності за витрати, як і інші, що займаються виробництвом продукції, тим більше, що нерідко тут є товарна продукція, коли будівельно-монтажні роботи виконуються на замовлення. Навіть на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, де обсяги інвестицій порівняно невеликі і їх здійснюють під безпосереднім контролем дирекції, не можна вважати, що тут повністю співпадають центри прибутку та інвестицій.

Жодного прибутку центр інвестицій, коли тут не виконуються капітальні вкладення на продаж, не контролює. Мова може йти тільки про контроль за фінансуванням, джерела якого, крім прибутку, можуть бути іншими,

наприклад, кредити, асигнування з бюджету, амортизація, виручка за продані основні засоби. Однак виділення коштів для фінансування інвестицій здійснює центр прибутку, тобто апарат управління підприємством. Уже з цього видно, що центр прибутку стоїть над центром інвестицій, а тому вони не можуть співпадати.

Таке співвідношення є, як правило, формальним внаслідок відсутності тут відділів капітального будівництва, проте логічний аналіз взаємовідносин при здійсненні інвестицій засвідчує відокремленість центрів прибутку та інвестицій. Роль перших значно ширша за локальне значення других. До того ж, якщо центр прибутку є завжди, то центр інвестицій формується в міру потреби в їх здійсненні. Зазвичай при цьому інвестиції контролює окремий менеджер-виконроб. Тому виходячи із раніше наведеного визначення центру відповідальності, за яким він є окремим структурним підрозділом підприємства, очолюваним менеджером, де є можливість в одному обліковому процесі об'єднати центр виникнення витрат і відповідальність менеджера [43, с.308], вважаємо, що думка про те, що центри прибутку і центри інвестицій збігаються є хибною. У будь-якому разі такий збіг лише видимий, а не логічно вмотивований.

Центри відповідальності – це по суті розмежування прав і обов'язків менеджерів в ієрархії управління підприємством. Воно проявляється у повній підпорядкованості менеджерів нижчого рівня менеджерам підприємства, що одночасно зумовлює, хоча й неповну, залежність центрів витрат та інвестицій від центрів прибутку. Крім того, виникає потреба в обміні інформацією між згаданими центрами, оскільки тільки за наявності повної, об'єктивної та виваженої інформації можуть бути прийняті обґрунтовані рішення щодо регулювання виробництва, його оптимізації. Інформація, яка надходить у центри відповідальності, має бути своєчасною, а форма її надання – такою, щоб менеджери відповідного рівня могли її осмислювати без додаткової обробки. Як зазначають зарубіжні дослідники, для висновків та доповіді виробничо-комерційні дані стають інформацією, придатною для використання, коли їх



форма дає змогу конкретному менеджеру користуватись ними з метою прийняття рішень. Крім того, система планування і контролю має бути побудована навколо організаційного витоку так, щоб необхідна інформація надходила в потрібну точку в формі, найбільш оптимальній для менеджерів [121, с.159]. Саме це, на нашу думку, є визначальним щодо необхідності впровадження управлінського обліку, оскільки традиційна система бухгалтерського обліку цим вимогам не відповідає.

По-перше, у традиційній системі бухгалтерського обліку дані виробничо-фінансової діяльності настільки синтезовані, що без детального аналізу їх не можна використовувати як інформацію, зрозумілу для менеджерів будь-якого рівня. Дещо в гротескній формі це показав Скоун Т., зазначивши, що надто часто на бухгалтера дивляться як на того працівника, який півроку складає бюджет, а решту половини року – річну звітність. Менеджер, отримавши фінансову інформацію, приймає позу страуса і симулює розуміння, киваючи в потрібних місцях або дивлячись у простір [99, с.8].

Із першої обставини випливає друга, яка унеможлиблює використання даних бухгалтерського обліку для прийняття оперативних управлінських рішень через хронічне запізнення підготовки даних (через п'ять і більше днів після завершення звітного періоду), оскільки аналітична обробка цих даних для забезпечення їх зрозумілості керівниками структурних підрозділів потребує певного часу. Тому інформація стає до певної міри історичною і може бути лише частково використана для розробки й обґрунтування оперативних і перспективних управлінських рішень. Водночас, як підкреслює Скоун Т., можливо, краще отримати інформацію на 90% точну відразу після події, ніж на 100% точну, але через 6 місяців. Якщо сказати майстру в грудні, що у червні витрати праці були більшими на 2000 одиниць, це не допоможе виправити становище [99, с.10].

Така властивість традиційної системи бухгалтерського обліку є об'єктивною і її змінити неможливо, оскільки вона підпорядкована насамперед забезпеченню складання зовнішньої фінансової звітності, строки подання якої

дуже жорсткі, а останніми роками у зв'язку з формуванням податкової системи в Україні ще й ускладнилась сама звітність. Професор Мних Є.В. вказує на те, що система бухгалтерського обліку підпорядкована податковій політиці держави. За даними соціологічної експертизи, на 90% ведення облікових робіт на господарських об'єктах налаштоване на податкове декларування і податковий контроль [66, с.7–8]. До того ж у системі бухгалтерського обліку формується різноманітна інформація для управління, яка, проте, в більшості випадків не використовується за призначенням. Дослідження інформаційних систем свідчить про те, що 40–50 відсотків усієї інформації є зайвою в інформаційному потоці і водночас в обліку не вистачає близько 50 відсотків необхідної для управління інформації [91, с.190].

Як слушно зауважує професор Шкарабан С.І., таке багатство, як оброблена інформація, використовується обмежено, що можна пояснити лише недосконалістю засобів зв'язку або нерозумінням цінності цих матеріалів [134, с.27]. Надати обліку динамічності можна тільки через систему управління. Однак наукові працівники і практики звертають увагу в основному на функціонування системи бухгалтерського обліку.

Управлінський облік створює всі умови керівникам для прийняття правильних рішень. Він відрізняється від звичайного бухгалтерського обліку насамперед тим, що його дані призначені не для зовнішніх користувачів, а для внутрішнього використання. Якщо бухгалтер повинен суворо додержуватись великої кількості інструкцій, то спеціаліст з управлінського обліку вільний у виборі форм, методів і прийомів аналізу. Головне для нього – правильно визначити суть економічних процесів, що відбуваються на підприємстві, та вчасно дати пораду керівнику. Управлінський облік – це не що інше, як система інформаційної підтримки управління [99, с.5].

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" управлінський облік – це “система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством”, яке самостійно “розробляє систему і форми

внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначає права працівників на підпис бухгалтерських документів [35].

Однак серед провідних вчених-економістів досі не вщухає дискусія про сутність та роль управлінського обліку. Проблема ускладнюється різноманітністю термінології через різне тлумачення та використання великої кількості перекладів зарубіжної літератури, де викладено особливості національних систем управлінського обліку. Деякі науковці вважають, що управлінський облік входить до системи єдиного бухгалтерського обліку, інші стверджують, що управлінський облік є самостійною галуззю знань. Пізенгольц М.З. виділяє такі позиції вчених-економістів з питань управлінського обліку:

1. В бухгалтерському обліку немає окремого управлінського обліку, а був і залишається виробничий облік.

2. Управлінський облік – це той самий виробничий облік, проте який застосовується відповідно до сучасної термінології, тому не має ніяких підстав виділяти його в самостійний вид обліку.

3. Бухгалтерський облік – це система, яка включає три підсистеми – фінансовий облік, управлінський облік та бухгалтерську звітність.

4. Управлінський облік є достатньо сформованою дисципліною, оскільки крім питань власне бухгалтерського обліку включає в себе питання аналізу, планування, прогнозування тощо [86, с.60].

За визначенням професора Сопко В.В., “внутрішньогосподарський (так званий управлінський, виробничий, контролінг) облік не є якимось самостійним бухгалтерським обліком. Це є продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині затрат і доходів діяльності, коли розкривається ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних і організаційних рішень, мотивації тощо” [108, с.2].

За визначенням Рей Вандер Віла, управлінський облік – фаза облікової діяльності, націлена на подання робочої інформації керівництву. Управлінський

облік насамперед займається формуванням інформації для планування і контролю в процесі управління. Відрізняється від фінансового обліку за характером і напрямом. Головною метою фінансового обліку є вимірювання якості розпорядження засобами, головна мета управлінського обліку полягає в удосконаленні якості розпорядження засобами [121, с.475].

Гарасим П.Т., Давидович І.Є., Хомин П.Я. під управлінським обліком розуміють “процес виявлення, зміни, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в середині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів” [13, с.10]

Причиною виникнення управлінського обліку в країнах ринкової економіки у середині ХІХ століття, за даними академіка Чумаченка М.Г., послугувало збільшення розмірів і кількості монополій, витрат на реалізацію, проведення науково-дослідних робіт, зростання темпів інфляції, що вимагало як розмежування витрат і втрат, спричинених об'єктивними факторами, так і підвищення інформації, яка за традиційною бухгалтерією з її хронічним відставанням від моментів здійснення операції, була непридатною для вироблення управлінських рішень щодо протидії негативним явищам, зумовлених суб'єктивними чинниками. Яругова А. вважає, що однією із головних причин виникнення управлінського обліку є введення на підприємствах планування витрат, доходів саме за центрами відповідальності [135, с.28].

Отже, протягом останніх десятиліть необхідність створення системи управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, у тому числі на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, значно зростає. Це зумовлено жорсткою конкуренцією на ринках сировини та продукції, обмеженістю ресурсів підприємств і необхідністю прийняття управлінських рішень на основі обґрунтованої, своєчасної, достовірної та релевантної інформації. Це становище може виправити управлінський облік, виходячи із його сутності та змісту.

## 1.2. Передумови впровадження управлінського обліку

Незважаючи на такий тривалий період функціонування системи управлінського обліку в країнах ринкової економіки, де вона постійно вдосконалювалась, він до нинішнього часу не набув поширення у вітчизняній практиці. Основною причиною цього є, на нашу думку, замкнутість колишньої соціалістичної системи, яка не сприймала зарубіжного досвіду не тільки щодо організації обліку, а й щодо інших перспективних питань. Тому ми не поділяємо думки відомих вчених, що, оскільки на підприємствах колишнього СРСР реалізовувались в основному планові засади виробництва, тут застосовувалась методологія бухгалтерського обліку, яка давала змогу управляти підприємствами централізовано [47, с.3]. Адже вивчення розвитку вітчизняного обліку свідчить про те, що і в нашій країні відбувався інтенсивний пошук засобів посилення оперативності обліку. Досить згадати так і не реалізовані заходи впровадження нормативного методу обліку витрат і чекової форми контролю за ними. Водночас серйозні розробки методології та методики управлінського обліку, виконані вітчизняними вченими ігнорувались [5].

Тільки творчий підхід до інформаційного забезпечення управлінської діяльності спроможний забезпечити обґрунтованість управлінських рішень. Оскільки фінансовий облік жорстко регламентований, він не може забезпечити такий підхід до інформаційного забезпечення управлінської діяльності. Систему і форми управлінського обліку, як це передбачено законодавчо, підприємства розробляють самостійно [35]. У зв'язку з цим останній може вловлювати специфічні особливості кожного підприємства, тоді як фінансовий облік позбавлений такої можливості. Як справедливо підкреслює професор Чумаченко М.Г., у зв'язку з переходом до ринкових відносин статичні концепції надання інформації недостатні [131, с.23].

Тому ідеалізація окремими спеціалістами [40, с.22] вітчизняної системи бухгалтерського обліку свідчить про те, що, як вважає професор Мних Є.В., найскладнішим є злам консерватизму, до якого тяжіє бухгалтерський облік [66,

с.7]. Твердження про те, що безпосереднє ознайомлення з організацією обліку в Німеччині одним з авторів показало, що облік в підприємствах України має свої переваги, оскільки він більш деталізований, дає змогу проводити глибокий, поелементний аналіз, оперативний контроль за формуванням собівартості та фінансових результатів [40, с.22], є дещо некоректним. З позицій статичності вітчизняна система бухгалтерського обліку всі ці особливості уособлює. Однак йдеться не про фіксування минулої інформації, а про її формування для забезпечення обґрунтованих управлінських рішень, що тільки на основі фактичних даних забезпечити не можна.

Важливість удосконалення бухгалтерського обліку, як і інших управлінських функцій, зумовлено тим, що його невідповідність суспільно-господарським потребам унеможливорює управління економічною сферою, призводячи її до руйнування. Адже не існує варіанта розвитку обліку, відмінного від його приведення у відповідність вимогам, обумовленими потребами економічних трансформацій. Тому рівень розвиненості бухгалтерського обліку слід оцінювати, враховуючи критерій відповідності його системи існуючій економічній моделі, а разом з нею – тим вимогам, які диктуються сучасними потребами господарського розвитку України. Отже, чим ближчою буде система бухгалтерського обліку до цих вимог, тим більше вона буде сприяти економічному розвитку національного господарства. При цьому, як зазначає професор Шевчук В.О. [132, с.3], для України складність взаємодії економічної моделі та системи бухгалтерського обліку полягає в тому, що за обставин тривалої відірваності від світових господарських процесів вона перебуває в ситуації, від якої з огляду на брак часу для здійснення економічних трансформацій та суспільно-господарських реформ потрібно перейти безпосередньо до оптимальної. Йдеться про запозичення найбільш прийнятної із використовуваних у світовій практиці систем бухгалтерського обліку або створення власної.

Одночасно виникає необхідність подолання невідповідності системи бухгалтерського обліку економічній моделі, яка (невідповідність), як свідчить

світовий досвід, є майже постійною. Скажімо, такі визнані міжнародним співтовариством системи бухгалтерського обліку, як британо-американська, континентальна, південноамериканська, або системи, що тільки-но започатковуються (ісламська та інтернаціональна), які вважаються еталонними для сьогодення та більш віддаленої перспективи, насправді відповідають вимогам лише ринкової стадії розвитку економіки. Що стосується соціальної чи екологічно орієнтованої стадії розвитку ринкового господарства, то жодна із названих моделей обліку не адекватна ним.

Виходячи з цього модифікація системи бухгалтерського обліку в Україні має відбуватися не як здійснюване "наосліп" приведення її у відповідність до світового досвіду, а як гнучко адаптоване, гармонізоване пристосування до вимог, обумовлених сучасними особливостями економічного розвитку, що об'єктивно випереджають рівень розвинутої існуючої міжнародної практики обліку, закономірно обумовлюючи необхідність її ретельного і заздалегідь осмисленого вдосконалення.

На думку професора Мниха Є.В., адаптація до міжнародних стандартів обліку означає реконструкцію, а не демонтаж системи бухгалтерського обліку. Тому йдеться не про одночасний перехід на стандарти англійської, французької чи американської систем, а про послідовність, етапність переходу [66, с.8]. У зв'язку із цим слід зауважити, що прагнення заперечити [7, с.44] потребу поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський посилянням на те, що в Україні у 70–80 роках вже набув поширення оперативний (оперативно-технічний) облік, необґрунтоване через те, що управлінський облік – не синонім оперативного обліку. Справді, як зауважує Бородкін О.С., роль оперативного обліку досить скромна – показати за короткі відрізки часу (зміну, добу) кількість виготовлених виробів тощо, і на основі отриманої інформації порівняти, проаналізувати і прийняти рішення про коригування графіків виробництва, виконання добових і місячних завдань із випуску продукції та інших показників. Це є лише частиною управлінського обліку, оскільки його предмет значно об'ємніший. За визначенням Рей Вандер Віла, управлінський

облік насамперед займається наданням інформації для планування і контролю в процесі управління, його головна мета полягає в удосконаленні якості розпорядження засобами [121, с. 475].

Скоун Т. визначає управлінський облік як надання менеджерам фінансової інформації з метою допомогти їм у ключових сферах: планування; контролю; прийняття рішень [99, с. 9]. Отже, крім контролю, головним в управлінському обліку є планування. Оперативний (оперативно-технічний облік) передбачає реєстрацією операцій, що відбуваються на підприємстві. На думку професора Бутинця Ф.Ф. під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства [9, с.29]. Оперативний (оперативно-технічний) облік, як вважає Грабова Н.М., застосовується для спостереження і контролю за окремими операціями та процесами на найважливіших ділянках господарської діяльності з метою управління ними. Певної системи первинної документації оперативний облік не має. В ньому використовують в основному дані документів бухгалтерського обліку і в окремих випадках створюють свої форми документів. Грошовий вимірник використовують не як узагальнюючий, а тільки в тому разі, якщо цього потребує характер господарських явищ (наприклад, для характеристики виконання обсягу реалізації продукції та ін.), що обліковуються [17, с.14].

Взагалі власне облік в управлінському обліку, як це не парадоксально, лише його складова частина. На це вказує Рей Вандер Віл: "Успішний у своїй роботі менеджер-бухгалтер розглядає облік лише як одну, хай і життєво важливу складову, частину системи управлінського обліку" [121, с.92].

Чумаченко М.Г. підкреслював, що у зв'язку з потребою ефективного управління бухгалтерія західних фірм бере на себе обов'язки, які традиційно розосереджені в нас у плановому відділі, аналітичних службах [131, с.2]. Отже, це збігається з попереднім положенням і переконує, що управлінський облік значно ширший за змістом, ніж оперативний (оперативно-технічний).



Управлінський облік основну увагу приділяє тому, що треба зробити, а не зробленому. У широкому розумінні управлінський облік є способом управління [121, с.101]. Використання системи класифікації даних і модульного методу в поданні інформації дає змогу прогнозувати та аналізувати показники продажу і чистого доходу за продуктом і групою продуктів, за клієнтами і продавцями, за каналами розподілу та іншими категоріями, необхідними менеджерам [121, с.122]. Такої спроможності оперативний (оперативно-технічний) облік не має.

У зв'язку з цим не можна обійти ще один аргумент, який мав би переконувати в недоцільності запровадження в Україні поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, оскільки, мовляв, на сторінках преси немає повідомлень про те, що за якимось розділом обліку (витрат виробництва та ін.) після переходу від офіційно прийнятої системи обліку на міжнародні стандарти був отриманий будь-який економічний ефект, виражений у скороченні витрат, підвищенні оперативності та поліпшенні аналітичності інформації тощо. [7, с.43].

З цим можна не погодитись. По-перше, у пресі немає протилежних повідомлень, які б засвідчували, що ситуація погіршилась саме через впровадження Міжнародних стандартів. Їх не може бути, оскільки, на нашу думку, постановка питання у такій площині некоректна. Адже перехід на Міжнародні стандарти за будь-яким одним, навіть найважливішим розділом обліку, не може слугувати тлом для обґрунтування висновків про переваги чи недоліки такого переходу. До того ж на практиці поки що такого переходу, тобто відходу від офіційної системи обліку на час виходу зазначеної статті (липень, 1997 р.) не може бути, оскільки вітчизняні стандарти, розроблені на основі Міжнародних, як відомо приймалися у 1999–2003 роках.

По-друге, зарубіжні підприємства, де існував поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський (а це майже 80 країн, у тому числі Франція, Німеччина, Бельгія, Швейцарія, Іспанія, Португалія, США, Велика Британія, Австралія, Канада, Ізраїль, Індія та ін.) впроваджували у свою практичну діяльність різні вдосконалені методи та прийоми обліку виробничих

витрат і калькулювання собівартості продукції, винаходили способи підвищення ефективності виробництва за допомогою обліку виробництва. Впроваджувалися прогресивні методи, серед яких можна виділити систему гнучких кошторисів, внутрішньої виробничої звітності, методи нормування праці і матеріальних витрат, систему стандарт-кост, систему обліку неповних витрат – директ-костінг, поділу витрат на змінні та постійні і на цій основі розрахунки точки беззбитковості, а також облік за центрами витрат і відповідальності [14, с.43].

По-третє, інтенсивний пошук у нас у 70–80-ті роки методів прискорення оперативності обліку, у насамперед витрат виробництва (впровадження чекової форми обліку і контролю), підвищення відповідальності за їх рівень (наприклад, колективний підряд), свідчить про те, що існуюча система бухгалтерського обліку вже тоді не забезпечувала потреб ефективного управління виробництвом.

У результаті, як завжди, зі значним запізненням підприємства України по суті мають йти вторинним шляхом, однак без належного методологічного обґрунтування, оскільки західні моделі управлінського обліку впровадити повною мірою зараз у нас неможливо через відсутність належного технічного забезпечення обліку.

Зокрема, впровадження методу ФІФО відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" можливе лише при комп'ютеризації обліку, оскільки при ручному способі опрацювання документів досить важко контролювати додержання таких принципів оцінки в разі відпуску матеріалів на виробництво як собівартість перших за часом надходження [85, с.9].

Це переконливо доводить порівняння згаданого методу із найбільш поширеним на підприємствах України методом середньозваженої собівартості запасів при їх відпуску у виробництво (табл. 1.1.).

**Порівняння методів оцінки списання мішкотари на фасування борошна на  
ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за жовтень 2004 р.**

	Методи оцінки					
	FIFO			Середньозваженої собівартості		
	Кількість натуральних одиниць, мішків	Ціна за одиницю, грн.	Вартість, грн.	Кількість натуральних одиниць, мішків	Ціна за одиницю, грн.	Вартість, грн.
Залишок на 01.10.2004 р.	87	0,91	79,17	87	0,91	79,17
Надходження:						
12.10.2004 р.	100	0,93	93,00	100	0,93	93,00
19.10. 2004 р.	210	0,95	199,50	210	0,95	199,50
21.10. 2004 р.	190	1,00	190,00	190	1,00	190,00
Всього надійшло + залишок на початок періоду	587		561,67	587	0,9475	561,67
Витрачено за місяць	538	–	512,67	538	0,9475	509,755
Залишок на 31.10. 2004 р.	49	1,00	49,00	49	0,9475	46,4275

Так, для того щоб визначити собівартість 538 мішків, використаних у жовтні 2004 р. при виробництві борошна за методом ФІФО, треба виконати такі розрахунки:

1) відняти від загальної кількості використаних мішків їх надходження за трьома партіями, оскільки воно менше, ніж кількість витрачених мішків  $(538 - 190 - 210 - 100) = 38$ ;

2) визначити вартість витрачених мішків на початок місяця запасів  $(79,17 \text{ грн.} : 87 \text{ шт.} = 0,91 \text{ грн.})$ ;

3) підрахувати вартість витрачених мішків із залишку, що був на початок місяця  $(38 \text{ шт.} * 0,91 \text{ грн.} = 34,58 \text{ грн.})$ ;

4) визначити собівартість усіх витрачених мішків (93,00+199,50+190,00+34,58=517,08 грн. );

Після цього можна визначити залишок на кінець місяця у вартісному вираженні (79,17+93,00+199,50+190,00-517,08=44,59грн.).

Якщо при цьому врахувати, що такі обчислення зростають у кратності, що залежить від номенклатури виробничих запасів, то стає зрозумілим, що при ручній обробці даних впровадження методу ФІФО для їх оцінки нереальне.

Слід зазначити, що управлінський облік взагалі потребує якісно відмінної бази опрацювання даних, оскільки стандартний підхід, як це передбачено методикою фінансового обліку, тут недоречний. В управлінському обліку значно більше об'єктів, такими тут нерідко виступають окремі процеси чи навіть операції, облік і контроль витрат деталізований за елементами, а не за їх групами, як це передбачено за рахунками класу 8 у фінансовому обліку, де, наприклад, за рахунком 80 "Матеріальні витрати" передбачено, що облік достатньо вести за групами елементів "Сировина й матеріали", "Паливо й енергія" й тощо. В управлінському обліку такий узагальнений контроль не дає змоги досягти поставленої мети щодо ефективності управління витратами, оскільки тут спонтанно закладене перехресне вуалювання негативних відхилень за одними елементами, позитивними відхиленнями – за іншими.

Тому в управлінському обліку збільшується обсяг рутинної роботи щодо планування нормативів витрат, їх обліку і контролю, а це потребує повної комп'ютеризації облікового процесу. В цьому переконає і невдалий вітчизняний досвід впровадження нормативного методу обліку і чекової форми контролю витрат на підприємствах у 70-ті роки, коли загалом прогресивні методи зумовили вал додаткових обчислень, виконати які в умовах ручної обробки виявилось не під силу численній кількості спеціалістів планово-облікових служб.

Система управлінського обліку на підприємстві дозволяє:

- здійснювати калькулювання собівартості продуктів (послуг) і розрахунок витрат на клієнтів;

- забезпечувати якість продукції (послуг);
- керувати бізнес-процесами;
- надавати інформацію про фінансові та нефінансові результати діяльності менеджерів та окремих структурних підрозділів;
- здійснювати планування та прогнозування діяльності;
- забезпечити реалізацію стратегії підприємства та досягти довгострокової конкурентоспроможності.

Розвиток управлінського обліку в Україні поки що відбувається непослідовно й суперечливо. Однак, виявлення зацікавленості з боку менеджерів різних галузей економіки та різних рівнів управління до управлінського обліку свідчить про необхідність застосування нових підходів до управління підприємством.

Систему управлінського обліку, яка розвивається сьогодні, можна визначити як систему стратегічного управлінського обліку. До її складу входять такі системи:

- АВС-облік – система, що базується на видах діяльності (бізнес-процесах) та дозволяє простежити витрати бізнес-процесу на продукт (послугу);
- АВМ-система – дозволяє ідентифікувати та безперервно вдосконалювати бізнес-процеси й ліквідовувати ті види діяльності, затрати ресурсів на здійснення яких перевищують їх цінність;
- АВР-система – побудова процесних бюджетів (основною відмінністю є те, що плануються види діяльності, показники діяльності, визначається їх собівартість на основі чого розраховуються планові витрати та здійснюється контроль відхилень);
- Реінжиніринг – дозволяє перепроєктувати бізнес-процеси з метою покращення таких показників як час, якість та ефективність;
- Система збалансованих показників – дозволяє оцінити фінансові та не фінансові показники;
- Шість Сігма – система управління якістю.

Розвиток управлінського обліку в Україні поки що відбувається непослідовно й суперечливо. До причин, що стримують впровадження системи управлінського обліку на вітчизняних підприємствах належить:

1. Консерватизм управлінського персоналу вітчизняних підприємств, небажання використовувати нові підходи до управління.

2. Додаткові витрати на впровадження.

3. Складність трансформації традиційної системи бухгалтерського обліку до потреб управління. Традиційна система бухгалтерського обліку підпорядкована податковим потребам і не відповідає запитам управлінського персоналу.

4. Складність забезпечення автоматизації облікових процедур при побудові складних систем управлінського обліку, які охоплюють всі рівні управління.

5. Вітчизняна практика не має досвіду системного застосування управлінського обліку, а зарубіжні рекомендації не адаптовані до особливостей фінансово - господарської діяльності українських підприємств.

Однак, виявлення зацікавленості з боку менеджерів різних галузей економіки та різних рівнів управління до управлінського обліку свідчить про необхідність застосування нових підходів до управління підприємством.

В Україні більшість прогресивних підприємств запроваджують традиційну (функціонально-орієнтовану) систему управлінського обліку. Прикладом можуть слугувати ЗАТ „Новокраматорський машинобудівний завод”, „Український глиноземний завод” АТЗТ “Агро-союз”, ТЗТ “Дім торгівлі”, де розроблена і впроваджена інтегрована система планування, нормування й обліку витрат за замовленнями та центрами прибутку. Ця система дозволила:

- забезпечити повну порівнянність планової, облікової й аналітичної інформації про матеріальні, трудові та фінансові потоки і витрати у розрізі технологічних процесів, видів продукції і замовлень;

- сформувати прозору систему обліку, контролю й діагностики господарської діяльності.

Слід зазначити, що на результати діяльності все більшою мірою впливають якісні показники (уміння, знання працівників, відносини з клієнтами та постачальниками тощо). Якісні показники дають можливість впроваджувати нові продукцію та послуги, які мають попит на ринку; виробляти продукцію та послуги високої якості за низькою ціною; мобілізувати працівників і мотивувати їх для постійного вдосконалення своїх навиків і знань, якості виконання роботи; впроваджувати інформаційні технології та системи.

З цією метою було розроблено Систему збалансованих показників, відповідно до якої беруться до уваги як кількісні, так і якісні показники. Р. Каплан та Д. Нортон зазначають, що “успіх системи збалансованих показників закономірний. За останнє десятиріччя класичне розуміння бізнесу як механізму заробляння грошей зазнало серйозних змін. Консервативний підхід до оцінки ефективності компанії дедалі менше задовольняє зростаючі потреби менеджменту і акціонерів, оскільки ґрунтується в основному на фінансових індикаторах, в той час, коли на вартість бізнесу ... суттєво впливають нематеріальні активи: сильний бренд, знання і досвід працівників, відносини з клієнтами та партнерами, використання передових технологій тощо” [38]. Ці автори піднімають також іншу проблему, яка тривалий час не була розв’язана: складність здійснення контролю за виконанням стратегічного плану. Ці завдання вирішує система збалансованих показників, яка розглядає фінансові показники підприємства як чотири складові (фінанси, внутрішні бізнес-процеси, клієнти, навчання та розвиток персоналу) та бере до уваги людський чинник, взаємовідносини із споживачами, операційну ефективність. Усі показники у цій системі взаємозв’язані та збалансовані. “Стратегія будь-якої компанії перетворюється, таким чином, у систематизовану... послідовність кроків – мікрозавдань, виконання яких контролюється на різних рівнях управління [38].

Збалансована система показників ефективності дає менеджеру інструмент

для одержання очікуваних результатів в умовах конкуренції. Одним із принципів збалансованої системи показників є інформаційна доступність для працівників підприємства усіх рівнів, починаючи від директора та закінчуючи робітником. Завдання системи полягає в тому, щоб трансформувати місію підприємства у конкретні завдання та показники, які збалансовані між зовнішніми звітними даними та внутрішніми характеристиками бізнес-процесів, інновацій, навчання.

Враховуючи рекомендації Р.Каплана та Д.Нортон, розробимо збалансовану систему показників для підприємств із заготівлі та переробки зерна (додаток В).

Як зазначалось вище, система включає чотири складові: фінансову, клієнтську, внутрішню та персонал і його фахові знання.

Фінансові показники у цій системі збережені, оскільки за їх допомогою оцінюють наслідки діяльності підприємства і вони є індикатором відповідності стратегії підприємства, її проведення та впровадження в загальний план удосконалення підприємства в цілому. Що стосується підприємств, які досліджувались, то до фінансової складової слід віднести:

- скорочення затрат завдяки довгостроковим угодам;
- зменшення витрат за рахунок збільшення обсягів виробництва;
- зростання прибутку і рентабельності підприємства в цілому та окремих видів продукції.

До клієнтської складової входить задоволення потреб клієнтів, збереження споживчої бази, дохідність, залучення нових клієнтів. Основні показники другої складової збалансованої системи показників – це подальша участь ринку, збереження клієнтської бази, її розширення, задоволення потреб та прибутковість клієнта. До клієнтської складової в нашому дослідженні віднесемо:

- залучення цільових клієнтів і постачальників;
- розвиток зв'язків з наявними клієнтами та постачальниками;
- зв'язок внутрішніх функцій з клієнтами та постачальниками.



Мета і показники складової внутрішніх бізнес-процесів формується після розробки фінансової та клієнтської складових. Показники третьої складової зосереджені на оцінці внутрішніх процесів на підприємстві, від яких великою мірою залежить задоволення потреб клієнтів і досягнення фінансових завдань підприємства в цілому. Відносно підприємств із заготівлі та переробки зерна ця складова складається із:

- збільшення частки операцій, виконаних за допомогою використання сучасних технологій, прогресивного обладнання (наприклад, заміна наявного устаткування на устаткування швейцарської фірми “Бюлер АГ” дасть змогу підвищити якість просіювання борошна, за рахунок чого можна збільшити вихід борошна вищого гатунку, а також зменшити витрати на утримання й експлуатацію обладнання, витрати на електроенергію тощо);

- збільшення частки продукції на основі впровадження інновацій;
- досягнення максимальної ефективності операцій;
- формування банку даних щодо клієнтів та їх потреб, ринків та галузей.

Мета попередніх складових спрямована на вагоме поліпшення діяльності підприємства. Четверта складова збалансованої системи – персонал та його фахові знання – забезпечує підприємство відповідною інфраструктурою для досягнення цієї мети. Р. Каплан та Д.Нортон виділяють три принципові напрямки складової:

- можливості працівника;
- можливості інформаційних систем;
- мотивація, делегування повноважень, відповідність особистих цілей корпоративним [38, С. 120].

Остання складова у нашому випадку буде передбачати:

- залучення кращих спеціалістів, збільшення інтелектуальних цінностей;
- розвиток ключових компетенцій;
- формування корпоративної культури відповідно стратегічних рішень;
- забезпечення прийняття найбільш оптимальних рішень.

Усі складові збалансованої системи показників дають змогу досягнути балансу між довготерміновими і короткотерміновими цілями, між очікуваними результатами процесу виробництва зернопереробних підприємств і чинниками їх досягнення.

Підсумовуючи вище викладене, можна дійти висновку, що за допомогою системи управлінського обліку можна підготувати інформацію для прийняття управлінських рішень щодо розширення ринків збуту, переобладнання виробництва, поліпшення якості продукції, впровадження нових технологій тощо. Саме тому, впровадження такої системи на вітчизняних підприємствах є передумовою розвитку української економіки.

Впровадження управлінського обліку на підприємствах України стримується через ряд причин як методологічного, так і методичного характеру, консерватизму певної частини науковців і практиків щодо необхідності поділу бухгалтерського обліку на дві певною мірою автономні підсистеми, а також і відсутністю належної нормативної та матеріально-технічної бази для його організації. Комплексне вирішення цих проблем забезпечить формування струнких, чітких і об'єктивних підсистем фінансового і управлінського обліку, що сприятиме підвищенню рівня інформативного забезпечення потреб управління виробництвом як основи його економічної ефективності.

### **1.3. Організаційна модель управлінського обліку витрат виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна**

Організація управлінського обліку і контролю виробничих витрат обумовлена загальною структурою господарського обліку. За роки своєї еволюції господарський облік сформувався як нерозривна єдність трьох видів обліку: бухгалтерського, оперативного-технічного та статистичного. За певних обставин така структура народногосподарського обліку повною мірою відповідала завданням, що ставилися перед ним. Проте за сьогоденних умов

розбудови ринкових відносин в Україні та необхідності підвищення ефективності управління як на макро-, так і мікрорівнях, така організаційна побудова народногосподарського обліку перестала задовольняти зростаючі потреби в інформаційному забезпеченні процесу управління, що засвідчує, зокрема, позиція професора Стражева В., який замість наведених видів обліку, які він вважає застарілими, пропонує поділ народногосподарського обліку на:

- функціонально-економічний;
- натурально-економічний;
- соціально-економічний;
- економіко-екологічний [109, С.48].

Хоча ми й не можемо погодитися з такою класифікацією, однак вважаємо, що існує необхідність удосконалення структури народногосподарського обліку та підвищення його ролі в управлінні виробництвом. Цього можна досягти формуванням систем фінансового та управлінського обліку на основі об'єднання значної частини функцій планування, обліку, аналізу, контролю та регулювання. Аналоги такої організаційної структури є у світовій обліковій практиці. В Україні цей процес тільки-но розпочинається, про що свідчать тенденції розвитку управлінської орієнтації обліку, висвітлені вище.

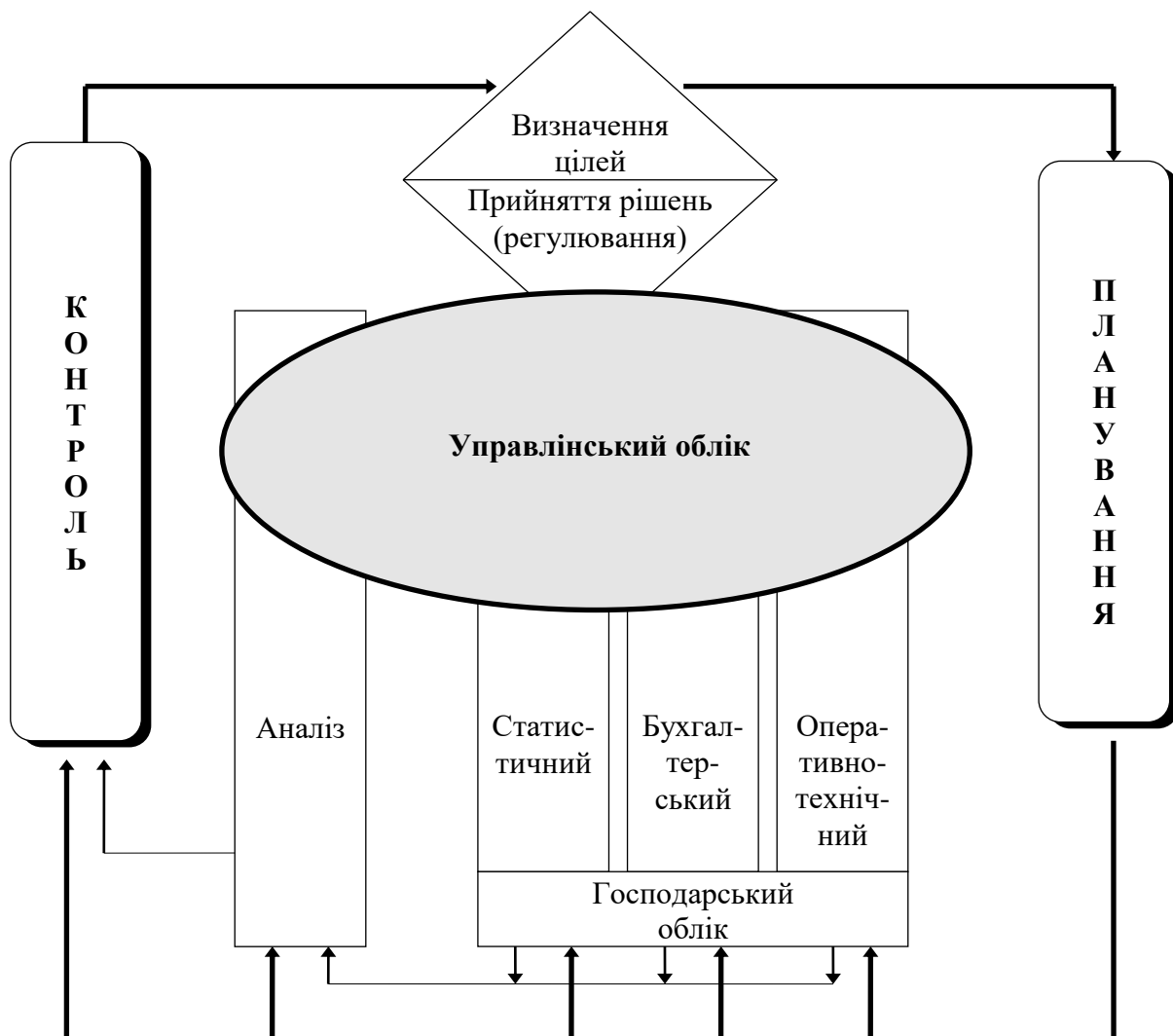
Організаційну модель управлінського обліку наведено на рис.1.3.

Як видно із рисунка, загальна структура управління після введення системи управлінського обліку не порушується, а навпаки – доповнюється і поліпшується.

При цьому зберігаються існуючі функціональні зв'язки та доповнюються новими. Проте виникає низка проблем, що стосуються сфери компетенції управлінського обліку та забезпечення комплексного підходу і взаємоузгодженості інформаційних систем: планування – облік, облік – аналіз, облік – контроль, облік – регулювання тощо.

При визначенні сфери компетенції управлінського обліку, на наш погляд, слід виходити із загальної теорії систем, особливо із поняття "ієрархія систем".

Система – це організована сукупність чи комбінація предметів або явищ, які являють собою єдине ціле.



**Рис.1.3. Організаційна модель управлінського обліку**

Відповідно до наведених підходів економічна система включає в себе підсистему функціонального процесу, а саме: виробництво, виконання робіт; надання послуг; збут продукції тощо, а також систему обслуговування управління та безпосереднє прийняття управлінського рішення щодо здійснення функціональних процесів. Саме компонентом останньої підсистеми виступає управлінський облік. Він охоплює значне коло об'єктів регулювання (матеріальні, трудові, фінансові та інформаційні ресурси), є складовою частиною сфери управління, оскільки інформаційно забезпечує її та безпосередньо, в межах наділених повноважень, здійснює управління людьми,

речами, господарською діяльністю та системою в цілому, а також формує варіанти різних типів управлінських рішень (політичних, стратегічних, тактичних і операційних).

Тобто, до сфери управлінського обліку входить інформаційне забезпечення всього поля управлінських рішень і управлінські дії в межах прав, наданих адміністрацією.

Управлінський облік охоплює всі стадії інформаційного потоку управлінського циклу (планування, облік, аналіз, контроль і регулювання). Водночас деякі економісти стверджують, що всі перелічені стадії інформаційного потоку належать до різних галузей знань – планування, обліку, аналізу та контролю. На їх думку, управлінський, як і фінансовий облік, має охоплювати тільки облікові аспекти системи збору і обробки інформації, необхідної для процесу управління, а саме: облік повної собівартості, систему нормативних витрат, комплекс внутрішньої бухгалтерської звітності.

Проте, як слушно зауважує Ходзіцька В.В., такий підхід не виправданий принаймні з двох причин. По-перше, академічний погляд на галузь знань є прийнятним на суто теоретичному, а не на прикладному рівні. На практиці цілісні інформаційно-аналітичні механізми створюються за цільовим принципом для вирішення певного комплексного завдання. Для управлінського обліку таким завданням є не здійснення обліку, аналізу чи планування як функцій, а використання окремих їх елементів з метою інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень з оптимізації алгоритму "витрати – обсяг реалізації – прибуток". Тому управлінський облік ширший, ніж власне облік, проте вужчий, ніж інформаційна система управління. Адже остання включає не тільки облікові чи планові показники, а й технологічні та директивні, зокрема визначені Державною акціонерною компанією "Хліб України", а не на тому чи іншому підприємстві із заготівлі та переробки зерна безпосередньо.

По-друге, фінансовий облік також задіяний у повному управлінському циклі як його окрема стадія. Він здійснює вимірювання господарської

діяльності і через систему фінансової звітності (зворотній зв'язок), передає цю інформацію зовнішнім користувачам. Отже, стадії планування та інтерпретації вихідної інформації в цьому циклі здійснюються за межами підприємства. Цього достатньо для фінансового обліку, а не для управлінського, який інформаційно обслуговує цілісний управлінський цикл. Тому поняття управлінського обліку набагато ширше, оскільки він не тільки відображує господарську діяльність, а й впливає на неї [123, с.38].

В управлінському обліку блок "планування – облік" визначається метою – намічений рівень керованого показника. Саме цим обумовлюється порядок дій чинників – керуючих величин. Планування надзвичайно близьке до бухгалтерського обліку, воно вивчає і задає контури майбутніх господарських фактів, які через певний період стають предметом обліку. В чинній системі обліку обмін інформацією з системою планування проводиться в основному через звітність, яка у вигляді результативних показників і балансових таблиць відображує лише частину інформації, сконцентрованої в системі бухгалтерського обліку.

На нашу думку, при організації управлінського обліку витрат слід передбачати включення планових (нормативних) показників безпосередньо в систему бухгалтерських рахунків та реєстрів, що дасть змогу значно прискорити процес формування інформації для управління і посилити прямі та зворотні зв'язки між обліком і плануванням. Крім цього, до сфери управлінського обліку переходить частина функцій планування (планування і нормування витрат, складання кошторисів, прогнозів, нормативів), що й відрізняє останній від системи виробничого обліку. Сфера його діяльності значно відрізняється від сфери діяльності інших видів обліку. Повною мірою його функції, зокрема обліку витрат, організаційні та технологічні принципи, розвиваються в первинній (основній) ланці – на виробничому підприємстві. Управлінський облік витрат – найбільш упорядкована в методичному і організаційному відношенні система спостереження, реєстрації, взаємозв'язаного відображення і контролю фактичного стану наявності й

використання ресурсів, результатів господарювання і в кінцевому підсумку ефективності виробництва. Головні відмінні риси управлінського обліку витрат – це документування і обґрунтованість, суцільне та безперервне відображення господарських фактів, використання спеціальних технічних прийомів. При цьому постійне ускладнення виробництва все більше посилює роль аналітичних функцій в оперативному управлінні. Це пояснюється тим, що відсутність чіткого аналізу витрат призводить до суттєвих помилок при прийнятті управлінських рішень, створює додатковий обсяг управлінських робіт, пов'язаних з усуненням диспропорцій і проривів, що виникають в процесі виробництва.

Отже, аналіз виступає як основа для підготовки і прийняття управлінських рішень, а тому аналіз і оцінка займають проміжне місце з одного боку між обліком, а з другого – між регулюванням і плануванням.

Всі ці стадії тісно взаємопов'язані, адже без обліку витрат виробництва немає аналізу і оцінки; без останніх, у свою чергу, втрачають зміст облік і калькулювання. Разом із тим без даних обліку, аналізу і оцінки неможливе регулювання процесу формування собівартості та планування її складових. Цей зв'язок обумовлює необхідність застосування єдиної методології розрахунку показників незалежно від стадії їх використання.

Проте існують особливості співвідношень між фактами господарської діяльності і їх інформаційним відображенням. Так, планування задає ціль, облік витрат завжди слідує за фактом їх здійснення, аналіз і оцінка з метою підвищення ефективності регулювання мають проводитись одночасно з фактами виробничого споживання ресурсів, а подекуди і випереджати їх з метою усунення небажаних відхилень. Аналіз і оцінка – це своєрідний "міст" від обліку витрат до регулювання та їх планування, тому вони розвиваються під впливом вимог планування й регулювання, а з урахуванням інформаційних особливостей обліку, зокрема того, що первинна документація, крім облікових реквізитів, повинна передбачати відображення коригування початкових показників.

У межах управлінського обліку, як зазначила Яругова А., готується інформація для вирішення оперативних, тактичних і стратегічних завдань, а тому синхронно з розвитком господарської діяльності бухгалтерський облік все більше поєднується з інформаційною системою управління [135, с.19].

Інформація про господарські факти має бути розширена за рахунок системи прогностичних оцінок, вона має випереджати факти здійснення витрат, забезпечуючи науково обґрунтоване передбачення напрямів та умов їх розвитку. Тому цілком обґрунтованим є висновок Чумаченка М.Г. що “...управлінським обліком ця економічна система називається за традицією, оскільки вона містить у собі дії, що виходять за рамки власне обліку” [131, с.2]., а Пушкар М.С. пропонує навіть змінити її назву на “контролінг” [89, с.35].

На думку Леня В.С., управлінська бухгалтерія – це значно ширше поняття, ніж бухгалтерський облік, оскільки, крім власне облікових функцій у звичному для нас розумінні вона займається також складанням кошторисів витрат і доходів, плануванням, контролем, аналізом, прогнозуванням, підготовкою проектів управлінських рішень [56, с.20].

Наші дослідження на підприємствах із заготівлі та переробки зерна показали, що ретроспективний аналіз на них найбільш розвинутий як за цілями, так і за організаційно-методологічними та методичними характеристиками й формою подання. Оперативний і прогностичний види аналізу "випали" із практики управління підприємствами. Однак саме їм належить особлива роль у створенні дієвої системи управлінського обліку і вдосконаленні управління в цілому. Без них неможливо вирішити проблеми безперервності аналізу, адаптації до ринкових умов, роботи підприємств в автоматизованому середовищі, досягненні режиму передбачення й попередження помилок та збоїв у виробничій діяльності.

Виконання завдань щодо зниження частки виробничих витрат і втрат тісно взаємопов'язані з організацією контролю за формуванням основних і накладних витрат та обчислення собівартості виробленої продукції.



Контрольні функції управлінського обліку обумовлюються методами обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, які вносять суттєві зміни в методику контролю.

Здійснення контролю за формуванням витрат потребує чіткої організації та взаємодії економічних і технічних служб. Тому передумовами впровадження управлінського обліку має бути чітка підготовча робота, яка б передбачала:

- вивчення стану контролю взагалі та його функціонування в системі управлінського обліку зокрема;
- визначення конкретних виконавців як з боку бухгалтерії, так і працівників інших економічних і технічних служб;
- уточнення об'єктів контролю і перегляд посадових інструкцій та функціональних обов'язків відділів, служб і конкретних виконавців;
- відбір і вдосконалення системи показників об'єктів, що підлягають контролю та оперативному регулюванню на виробничих процесах;
- упорядкування первинної документації з обліку витрат на виробництво за нормативною системою;
- вироблення чіткої методики контролю;
- визначення джерел інформації та інформаційної бази контролю;
- призначення керівників і виконавців.

Конкретні заходи за окресленим колом питань треба розробляти з урахуванням комунікаційних зв'язків та оформити у вигляді чіткої програми дій.

При здійсненні контролю прямих витрат слід враховувати особливості їх зміни залежно від обсягу випуску продукції, а також методи їх розподілу між групами і найменуванням виробів.

Непрямі витрати треба контролювати відповідно до їхньої ролі і призначення на виробництві, з врахуванням методик обліку і розподілу за об'єктами.

У загальному вигляді такі комунікаційні зв'язки в управлінському обліку на будь-якому підприємстві, в тому числі із заготівлі та переробки зерна можна

подати як поєднання обліку витрат, що здійснюються за різними центрами відповідальності (рис. 1.4).

Облік не замінює осіб, які приймають рішення, однак економічна обґрунтованість і оптимальність прийнятих рішень значною мірою залежить від якості обліку. Саме тому для обліку мають бути надані точні, глибокі і всебічні дані про об'єкт, за яким приймається рішення; забезпечено достатню інтерпретацію цих даних для полегшення прийняття рішення. З першою частиною функцій сучасний облік в основному справляється, проте для успішного виконання другої частини необхідне його організаційно-методологічне вдосконалення. Показники обліку, характер і ступінь їх узагальнення і, найголовніше, форма і спосіб подання споживачам, мають бути змінені відповідно до вимог управління.

Показник	Центри відповідальності адміністрації (управління, маркетинг та ін.)	Центри відповідальності допоміжного виробництва	Центри відповідальності основного виробництва		
			I	II	III
Первинні витрати за місцями виникнення	x	x	x	x	x
Розподіл витрат за центрами відповідальності адміністрації		↓ x	↓ x	↓ x	↓ x
Розподіл витрат за центрами відповідальності допоміжного виробництва			↓ x	↓ x	↓ x
Загальна сума витрат за центрами відповідальності основного виробництва			↓ x	↓ x	↓ x

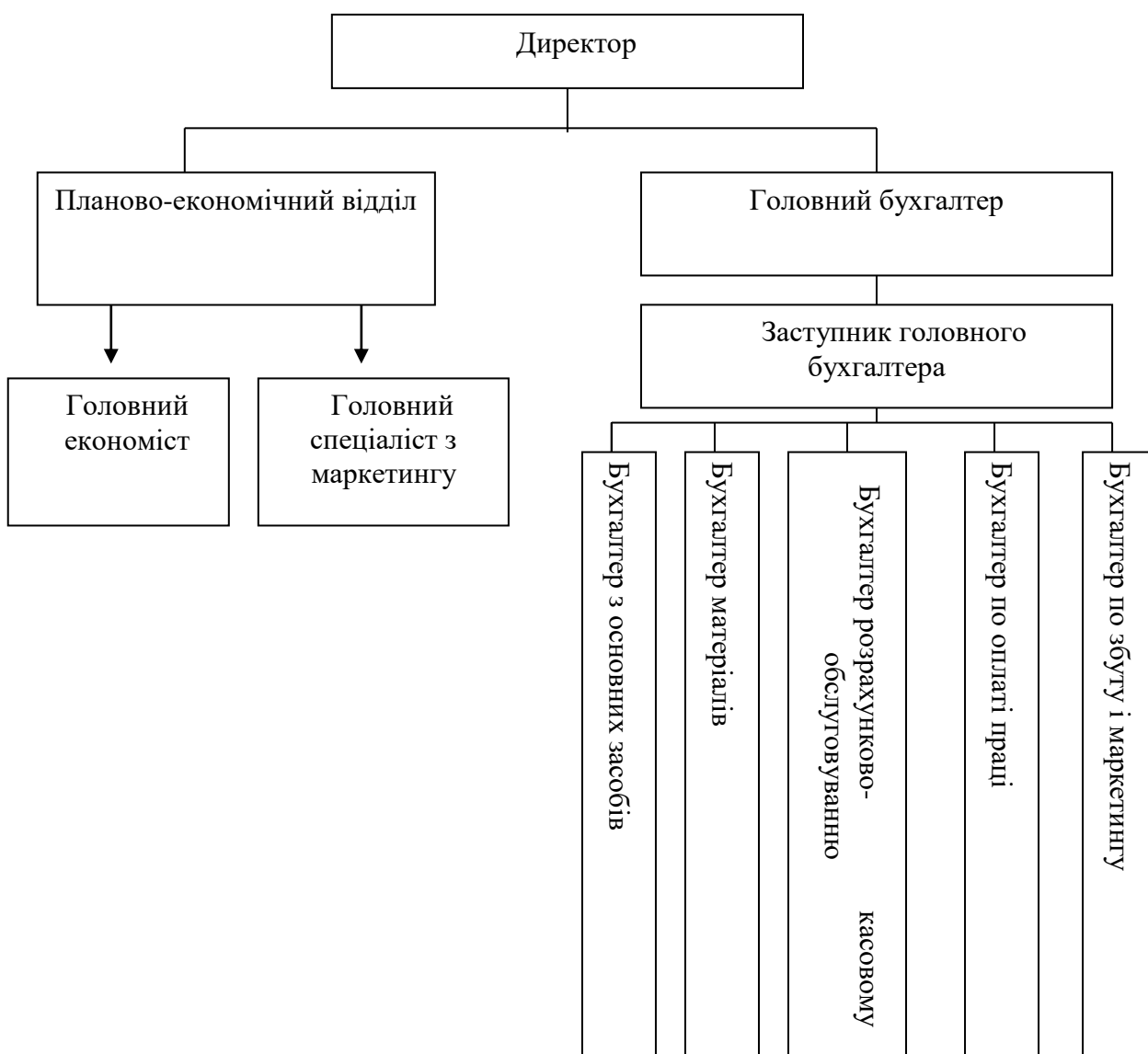
**Рис.1.4. Організація обліку витрат за центрами відповідальності**

Отже, кожний елемент управлінського обліку – це частина функцій управління.

Подальше вдосконалення обліку повинно відбуватись через поліпшення реалізації потенційних його можливостей як управлінської функції. Це можливо лише при вищих організаційних формах, однією з яких є система управлінського обліку.

Зараз на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, як і в Україні в цілому, немає аналогів організаційних форм управлінського обліку, які б об'єднували в одну систему цілі, завдання, методи різних функцій управління – планування, обліку, аналізу, контролю і регулювання. В організаційній системі управління підприємствами ці функції виконують різні структурні підрозділи апарату і в більшості випадків вони невзаємоузгоджені.

Для прикладу наведемо організаційну структуру ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, організаційна структура економічної служби якого є традиційною (рис. 1.5).



**Рис. 1.5. Організаційна структура економічної служби ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”**

Зростання обсягів інформації на підприємствах призводить до того, що лише в системі обліку і переважно при ручній технології облікового процесу досить важко формувати дані, необхідні для внутрішніх потреб управління, інвесторів, державних органів, інших споживачів. За цих умов спостерігається значне перевантаження бухгалтерського апарату. Він стає неспроможним забезпечувати різні рівні управління необхідною інформацією, прогнозними розрахунками, готувати варіанти управлінських рішень і безпосередньо брати участь в управлінні. Вирішення цих проблем можливе тільки на науковій основі, прогресивній технічній базі обробки економічної інформації, застосування передових методів обліку і калькулювання, впровадження математичних методів у сферу економіки, а також при досягненні оптимального співвідношення принципів побудови обліку (централізації, децентралізації, їх комбінацій).

Тому, на нашу думку, з метою організації ефективної системи управлінського обліку доцільно скористатись досвідом розвинених країн світу та пропозиціями наших вчених щодо вирішення цих питань.

Зокрема, для французької чи німецької облікових систем характерною є наявність двох бухгалтерій – фінансової, або загальної, та управлінської – аналітичної, або допоміжної. У фінансовій бухгалтерії відображуються взаємовідносини фірми з державою, банками, акціонерами, постачальниками й покупцями, тому вона має зовнішній характер і тією чи іншою мірою відповідає національній обліковій системі, яка регламентується урядом. Зовнішня бухгалтерія, як правило, подає інформацію для публікації за кількома звітними формами в кількості 100–150 показників (Баланс, Звіт про прибутки і збитки, Додатки до Звіту).

Аналітична, або допоміжна, бухгалтерія організує синтетичний чи аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей, готової продукції, розрахунків з робітниками і службовцями і, як правило, не регламентується державою та професійними органами [118, с.10-11].

Тобто у зарубіжній практиці система управлінського обліку функціонує як окремий підрозділ бухгалтерії, який реалізує свої цілі на основі єдиних інформаційних центрів. У цих підрозділах функції збору, вимірювання, групування, інтерпретації облікової інформації та підготовки управлінських рішень виконуються з допомогою об'єднаних зусиль органів планування, обліку, аналізу і контролю. Управлінська інформація опрацьовується спеціально створеними комісіями і направляється різним споживачам для прийняття рішень.

У нашій господарській практиці об'єднання різних функціональних служб для реалізації певних завдань здійснювалось на основі програмно-цільових підходів [43, с.65]. Тому вважаємо, що такий підхід може бути використаний як форма об'єднання різних функціональних служб для виконання накресленої програми інформаційного забезпечення і підготовки управлінських рішень.

При цьому розподіл облікового процесу між фінансовою і управлінською бухгалтерією доцільно здійснювати в такому порядку.

Фінансова бухгалтерія здійснює облік операцій із клієнтами і постачальниками, розрахунків з оплати праці, грошових, розрахункових і кредитних операцій, розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами, фінансових результатів, зведений облік і записи в Головну книгу, складає баланс, фінансову, податкову і статистичну звітність, розробляє методологію обліку, уточнює план рахунків підприємства, визначає форму фінансового обліку і порядок документального оформлення операцій та документообігу, перевіряє виконання всіх кошторисів виробничих витрат тощо.

До завдань управлінської бухгалтерії входять: складання кошторисів витрат виробництва за місцями їх виникнення та центрами відповідальності; здійснення обліку фактичних і нормативних витрат з виявленням відхилень від кошторисів і норм, проведення інвентаризацій незавершеного виробництва; розподіл виробничих витрат за окремими видами продукції, робіт, послуг і визначення собівартості за калькуляційними одиницями; складання внутрішніх звітів про витрати і собівартість та доведення цієї інформації до менеджерів;

здійснення оперативного аналізу та контролю відхилень від норм і кошторисів; розробка прогнозів і варіантів управлінських рішень з попередження нераціональних витрат, доцільності чи недоцільності виробництва окремих виробів, ціноутворення, продовження виробництва продукції чи заміни його альтернативною.

Для бухгалтерів як фінансової, так і управлінської бухгалтерії доцільно розробити рекомендації, в яких передбачались би обов'язки, що впливають із відповідних правил ведення обліку, детальний опис повноважень та інструкцій з обліку господарських операцій, перелік необхідної документації, її рух між різними підрозділами підприємства, тобто весь аспект питань, що забезпечує ефективну роботу бухгалтерії. Пропоновану посадову інструкцію бухгалтера-менеджера управлінського обліку на підприємстві подано в додатку Г. У наказ про облікову політику підприємства пропонуємо внести додаток про організацію управлінського обліку на підприємстві (додаток Д).

При організації роботи бухгалтерського апарату і розробці рекомендацій потрібно враховувати особливості виробництва й управління, склад і обсяг інформації, необхідної для управління господарськими процесами на відповідних структурних рівнях і, виходячи з цього, формувати структуру бухгалтерського апарату як у горизонтальному, так і вертикальному розрізах, розробити документообіг, розподілити функції між відділами та їх співробітниками, обліковими групами, вибрати найбільш ефективні методи узагальнення даних їх аналізу тощо. Структура бухгалтерії в горизонтальному розрізі передбачає формування окремих груп (підвідділів) за лінійною, функціональною і предметною ознаками.

За лінійною ознакою облікова праця розподіляється за структурними підрозділами з повним комплексом облікових робіт щодо підрозділу.

При цьому варіанті організації управлінської бухгалтерії доцільно створити чотири облікові групи: обліку витрат основного виробництва; обліку витрат допоміжного виробництва; обліку операцій непромислових господарств; обліку витрат з обслуговування, управління і зведеного обліку.

До комплексів облікових робіт слід включати облік матеріальних, трудових, грошових ресурсів як за статтями прямих, так і непрямих, змінних і умовно-постійних витрат, за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності.

Необхідними складовими елементами таких комплексів мають стати також аналіз відхилень від кошторисів і норм, загального рівня витрат і рентабельності, визначення собівартості та складання внутрішньої звітності, контроль за витратами, прогнозні розрахунки та підготовка варіантів управлінських рішень.

Функціональна організація управлінського обліку найбільш доцільна при повній автоматизації облікових процесів. Вона передбачає виділення в управлінській бухгалтерії низки облікових груп за функціональною ознакою.

Ці групи можуть формуватись за такими напрямками: приймання первинних документів; обробка і групування даних; запис даних в облікові реєстри; узагальнення даних і складання звітності; аналіз, контроль, прогнозування та підготовка варіантів управлінських рішень.

На підприємствах із заготівлі та переробки зерна застосовують предметну ознаку організації бухгалтерського обліку в умовах функціонування єдиного апарату бухгалтерії та відділів обліку основних засобів, матеріалів, грошових коштів і фінансових результатів, розрахункових операцій, обліку розрахунків з оплати праці, обліку готової продукції. Структура та організація апарату управлінської бухгалтерії тут до цього часу не розроблялись. У сучасних умовах це стає особливо актуальним як у теоретичному, так і в практичному аспектах.

Отже, для підприємств із заготівлі та переробки зерна можна рекомендувати таку типову структуру бухгалтерії, в якій функціонують фінансова та управлінська бухгалтерія (додаток Е).

До функції спеціалістів управлінської бухгалтерії входить не тільки здійснення обліку витрат, а й контроль процесу нормування, визначення відхилень від норм та аналіз виробничих витрат. Керівник групи

управлінського обліку забезпечує своєчасне виконання всіх завдань даного виду облікових робіт і спрямовує управлінську інформацію з підготовленими варіантами рішень до центрів прийняття рішень і регулювання виробничого процесу. При цьому важливим є додержання оптимальних співвідношень централізації й децентралізації обліку. Між управлінською та фінансовою бухгалтеріями існує зворотній зв'язок і контроль.

У теорії і обліковій практиці сформувався три поняття щодо форм організації обліку: централізована; децентралізована; комбінована форми. Катаєв А.М., крім цих понять, додатково виділяє також централізовану бухгалтерію [45, с.34].

На підприємствах із заготівлі та переробки сільськогосподарської продукції у "чистому" вигляді такі форми майже не зустрічаються. Зрештою, такий поділ і не може бути абсолютним на практиці, бо оскільки, як вказує Нарібаєв К.Н., "...повністю централізована, як і повністю децентралізована зазначає система стає нежиттєспроможною. Можна говорити про ступінь централізації, децентралізації та про оптимальне співвідношення цих процесів за певних умов" [71, с.97]. Цю думку поділяє Соколов Я.В., який підкреслював, що по суті може йти мова про певний рівень концентрації облікової системи, її коефіцієнт не може бути більшим за 1 (абсолютно повна централізація) і меншим за 0 (абсолютно повна децентралізація) [101, с.308].

Для управлінського обліку характерна децентралізація обліку, для фінансового – централізація. Досягнення оптимального зв'язку між ними можливе з використанням їх комбінацій, тобто за комбінованою формою організації обліку та контролю.

Найбільш ефективною формою організації обліку та контролю витрат слід вважати таку, яка вдало поєднує централізацію обліку і контролю з їх децентралізацією, в якій відокремлювались би від центральної бухгалтерії функції ведення первинного аналітичного обліку, здійснення попереднього контролю й обробки облікових даних, а також проведення оперативного аналізу



діяльності окремих служб і структурних виробничих підрозділів підприємства за відхиленнями від норм та кошторисів.

Децентралізована форма організації управлінського обліку передбачає передавання окремих облікових функцій відповідальним обліковим та оперативним службам (постачання, виробництва, фінансів, збуту, управління тощо) або структурним підрозділам підприємства (ланкам, бригадам, цехам, дільницям та ін.).



**Рис.1.6. Зв'язок елементів системи обліку витрат і результатів виробничої діяльності в управлінському обліку на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів"**

Слід зазначити, що при будь-якому підході до організаційної структури управлінської бухгалтерії управлінський облік витрат виробництва має здійснюватись у повному обсязі за замкнутою системою у поєднанні з фінансовим обліком. Жодним елементом цієї системи не можна ігнорувати,

оскільки у противному разі спрацює принцип "бочки Лібіха", який хоча й сформульований видатним німецьким агрохіміком стосовно віддачі поживних елементів у агрохімії, однак у повній відповідності з ним формуються витрати виробництва в економіці: де найменший рівень контролю (висота клепки у "бочці Лібіха"), там найбільші втрати праці, сировини тощо. Тому управлінський облік витрат має включати такі елементи, які формують його систему (рис. 1.6).

Запропонована модель управлінського обліку дає можливість періодично або в разі потреби здійснювати оцінку відповідності витрат встановленим цілям і завданням. У випадках невідповідності витрат вибраному критерію, спочатку розробляють модель обліку витрат, потім конкретизують, апробують і після коригування, тобто уточнення з урахуванням апробації, втілюють у практику господарської діяльності. Це дає змогу ефективно управляти витратами відповідно до зміни ринкових умов господарювання.

## Висновки до розділу 1

1. Загострення кризових явищ в Україні, зокрема на підприємствах із заготівлі й переробки зерна потребують комплексного й негайного вирішення проблем трансформації господарського механізму та пристосування його до умов ринкового середовища, а отже, активізації управління та його складових функцій – планування, обліку, аналізу, контролю й регулювання.

2. Еволюція вітчизняного і зарубіжного обліку підтверджує основну тенденцію – поступовий і неухильний перехід від "історичного" обліку витрат виробництва до управлінського з наданням йому прогностичного характеру.

3. Виникнення управлінського обліку – це закономірний процес історичного розвитку обліку. Він зумовлювався суспільно-виробничими відносинами, науково-технічним прогресом, розвитком теорії та практики обліку як інформаційної моделі господарського механізму.

4. Виробничо-комерційні дані стають інформацією, придатною до використання, коли їх форма дає змогу конкретному менеджеру користуватись ними з метою прийняття практичних рішень.

Крім того, система планування і контролю має бути побудована так, щоб необхідна інформація надходила в потрібну точку у формі, найбільш оптимальній для менеджерів.

Саме це, на нашу думку, є визначальним в разі впровадження управлінського обліку, оскільки традиційна система бухгалтерського обліку цим вимогам не відповідає.

5. В Україні управлінський облік досі не набув широкого поширення, він перебуває на стадії концептуального вирішення. Об'єктивні передумови його запровадження очевидні. Вже сьогодні необхідно розпочати науково-практичні роботи з його створення на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, оскільки традиційне ведення бухгалтерського обліку не дає можливості здійснювати управління витратами виробництва з урахуванням динамізму їх змін, зумовлених необхідністю оперативного реагування на ситуацію на ринку

хлібопродуктів. Для підвищення ролі обліку, аналізу й контролю в управлінні виробничими витратами на таких підприємствах доцільно впровадження управлінського обліку.

6. Впровадження управлінського обліку на підприємствах України стримується через низку причин як методологічного і методичного характеру, консерватизм певної частини науковців і практиків щодо необхідності поділу бухгалтерського обліку на дві певною мірою автономні підсистеми, так і через відсутність належної нормативної та матеріально-технічної бази для його організації. Комплексне вирішення цих проблем дасть змогу без повторення минулих помилок сформувати стрункі, чіткі й об'єктивні підсистеми фінансового і управлінського обліку для забезпечення потреб управління виробництвом як основи його економічної ефективності.

7. Впровадження в практику підприємств із заготівлі та переробки зерна системи збалансованих показників дозволить підвищити ефективність виробництва.

8. Основні положення розділу 1 дисертаційної роботи викладено у наукових статтях автора [24, 28, 29 ].

## РОЗДІЛ II

### УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ТА ЙОГО ОРГАНІЗАЦІЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ІЗ ЗАГОТІВЛІ ТА ПЕРЕРОБКИ ЗЕРНА

#### 2.1. Класифікація витрат виробництва як основа управлінського обліку

У системі фінансового обліку витрати виробництва групуються за узагальненими статтями, які включають, як правило, декілька елементів. Зокрема це такі статті як "Сировина та матеріали", "Паливо й енергія на технологічні цілі", "Витрати на утримання та експлуатацію устаткування" та ін.

Це не дає можливості здійснювати оперативний контроль за дотриманням нормативів витрат, оскільки узагальнення окремих, навіть споріднених, елементів у одній статті приводить до того, що негативні відхилення за одними поглинаються позитивними відхиленнями за іншими і в цілому за статтею вони викривлені (табл.2.1).

Таблиця 2.1

#### Структура статті "Витрати на утримання та експлуатацію обладнання" на Чортківському комбінаті хлібопродуктів за 2000 рік

Назва елементів витрат	Сума, тис.грн.		
	За нормативом	Фактично	Відхилення від нормативу (+, -)
Заробітна плата робітників, зайнятих на ремонтів й обслуговуванні обладнання	84,2	82,7	-1,6
Амортизація обладнання	76,3	76,3	-
Вартість витрачених запасних частин	106,2	109,2	+3,0
Вартість інших матеріалів	8,4	9,1	+0,7
<b>ВСЬОГО</b>	<b>275,2</b>	<b>277,3</b>	<b>+2,1</b>

Отже, загальна сума відхилень за статтею складає 2,1 тис.грн. У дійсності ж за окремими елементами є економія, за іншими – перевитрата, однак алгебраїчна сума відхилень призвела до згортання позитивних і негативних відхилень, що зумовило видимість нормального стану формування витрат виробництва за

наведеною статтею, оскільки відхилення від нормативу менше одного (0,00076) відсотка. До того ж у системі фінансового обліку собівартість визначається після закінчення звітного періоду, що не дає можливості оперативно впливати на процес формування цього показника. А тому в управлінському обліку необхідно мати інформацію про витрати виробництва в розрізі складових частин собівартості, тобто елементів витрат. Разом з тим вплив окремих елементів витрат на формування собівартість продукції, їхня поведінка не однакові. Адже, як відомо, рівень собівартості конкретного виду продукції залежить не тільки від загальної суми виробничих витрат на тому чи іншому підприємстві, але й від методики їхнього розподілу між окремими видами основної продукції, віднесення частин витрат на побічну продукцію.

Зокрема, у борошно-круп'яній промисловості калькуюють собівартість продукції за видами, культурами, сортами, рецептами тощо. Наприклад, борошно (пшеничне, житнє) вищого (першого) гатунку; крупа (гречана, пшенична, кукурудзяна, ячмінна) першого (другого) гатунку, висівки, комбікорм та ін. При цьому застосовують комбінований спосіб визначення собівартості одиниці продукції кожного виду. Зокрема, вартість сировини визначають прямим віднесенням її на готову продукцію. Витрати на переробку розподіляють пропорційно до умовної кількості переробленої сировини, яку визначають за коефіцієнтами, розрахованими на основі співвідношень нормативної продуктивності млинів і крупорушок при виробництві конкретних видів продукції. Наприклад, сировину, витрачену на виробництво висівок, переводять в умовне зерно за коефіцієнтом 0,75, оскільки продуктивність млина при їх виробництві на 25% вища, ніж при розмелюванні зерна на борошно. Тому сировину, витрачену на його виробництво, переводять в умовне зерно за коефіцієнтом 1,0.

Для визначення фактичної собівартості послуг з переробки давальницької сировини загальну суму витрат на переробку ділять на кількість переробленої сировини в умовному обчисленні.

При виробництві комбікормів у їх фактичну собівартість сировину також включають прямим способом за відповідними нормами згідно з рецептами, а інші прямі витрати на виробництво, накладні витрати розподіляють пропорційно до тонно-коефіцієнтів - умовної кількості комбікормів, визначеної множенням їхньої фізичної маси на встановлені для кожного рецепта коефіцієнти.

Розподіл витрат між цими видами продукції проводять за відповідними нормативами.

Попутну продукцію (зернову суміш, висівки, зернові відходи, дрібку кормову, мучку кормову, луску, борошняні витряски, пил оббивний сірий та ін.) оцінюють:

- за відпускними цінами за вирахуванням планової суми прибутку й витрат на реалізацію;

- за плановою собівартістю аналогічного продукту;

- за ціною їх можливого використання - тільки для внутрішнього використання. Ціна можливого використання визначається як різниця між ціною матеріалу, що замінюється попутним продуктом (напівфабрикатом), і сумою додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою його до використання.

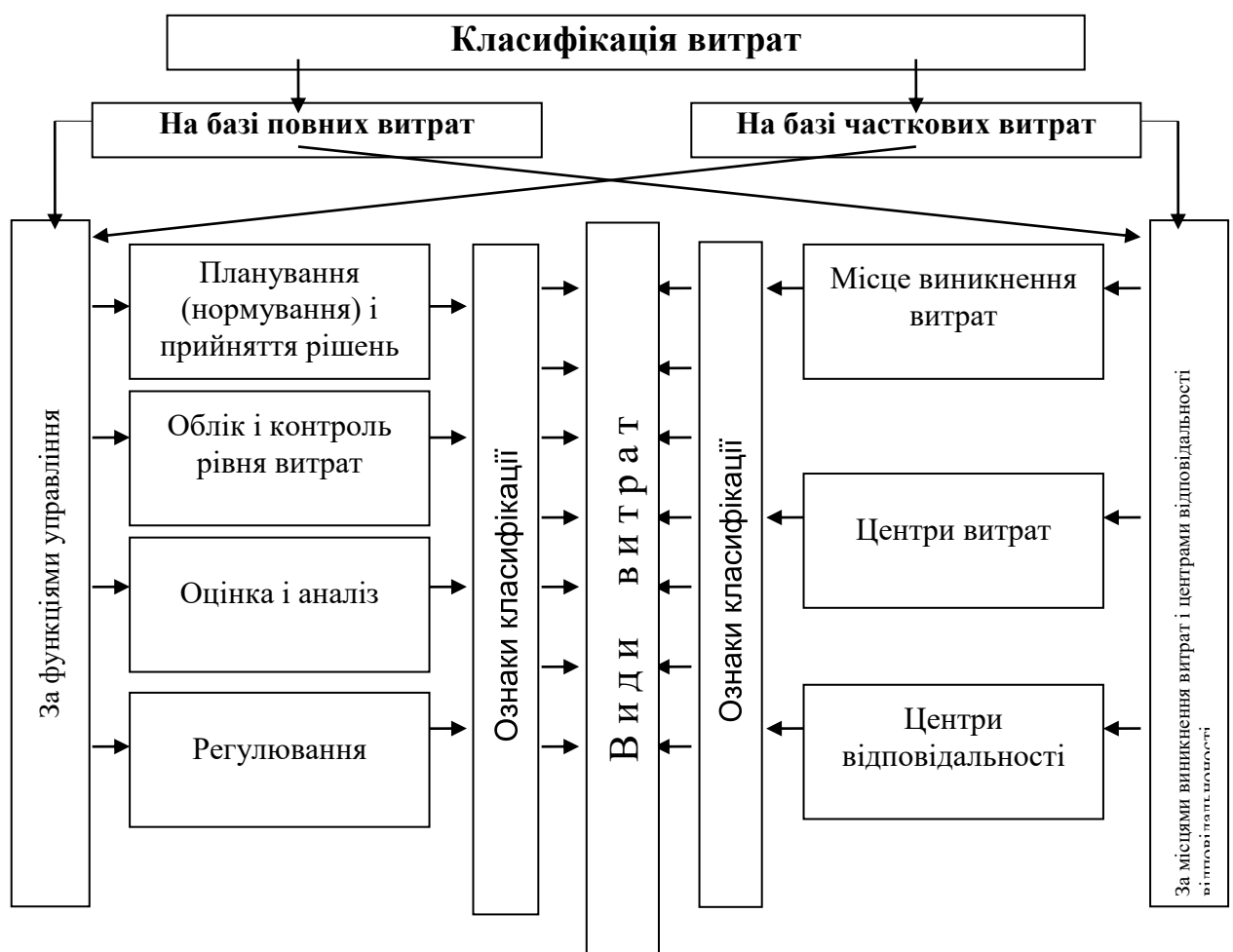
У зв'язку з цим велике теоретичне і практичне значення для обліку, контролю й аналізу витрат на виробництво має їхня науково обґрунтована класифікація.

Під класифікацією витрат ми розуміємо зведення за визначеними ознаками витрат на виробництво продукції в економічно обґрунтовані групи, які б включали витрати, однорідні за своїм змістом або близькі між собою. Однак це не означає тотожності із затвердженими статтями витрат.

В економічній літературі нараховується біля двох десятків класифікацій витрат. Причому автори застосовують різні ознаки їхнього групування. Крім того, запропоновані класифікації носять загальний характер, призначаються в основному для потреб наступного контролю та виявлення собівартості після завершення процесу виробництва. У них відсутня спрямованість на потреби

ефективного управління. Не ставлячи собі за мету розгляд публікацій різних авторів щодо класифікації витрат, вважаємо за потрібне зупинитись на обґрунтуванні такої, яка б відповідала сучасним потребам управління.

Ринкові умови господарювання вимагають чіткого поділу витрат за основними функціями управління, а також за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності. Ця класифікація найменше теоретично розроблена і одночасно є найбільше потрібною в управлінському обліку взагалі і для підприємств із заготівлі та переробки зерна - зокрема. Модель такої класифікації може мати наступний вигляд (рис.2.1).



**Рис.2.1. Модель класифікації виробничих витрат для потреб управління ними**

У цій моделі витрати в управлінському обліку класифікуються за двома підходами.



Перший спрямований на удосконалення управлінського обліку і контролю витрат на кожний окремий вид готової продукції за повними витратами. Відповідно витрати тут поділяються на прямі (індивідуальні) та непрямі (загальні).

Другий підхід спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння корегувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури, зовнішніх факторів. Цей підхід ґрунтується на базі неповних (часткових) витрат.

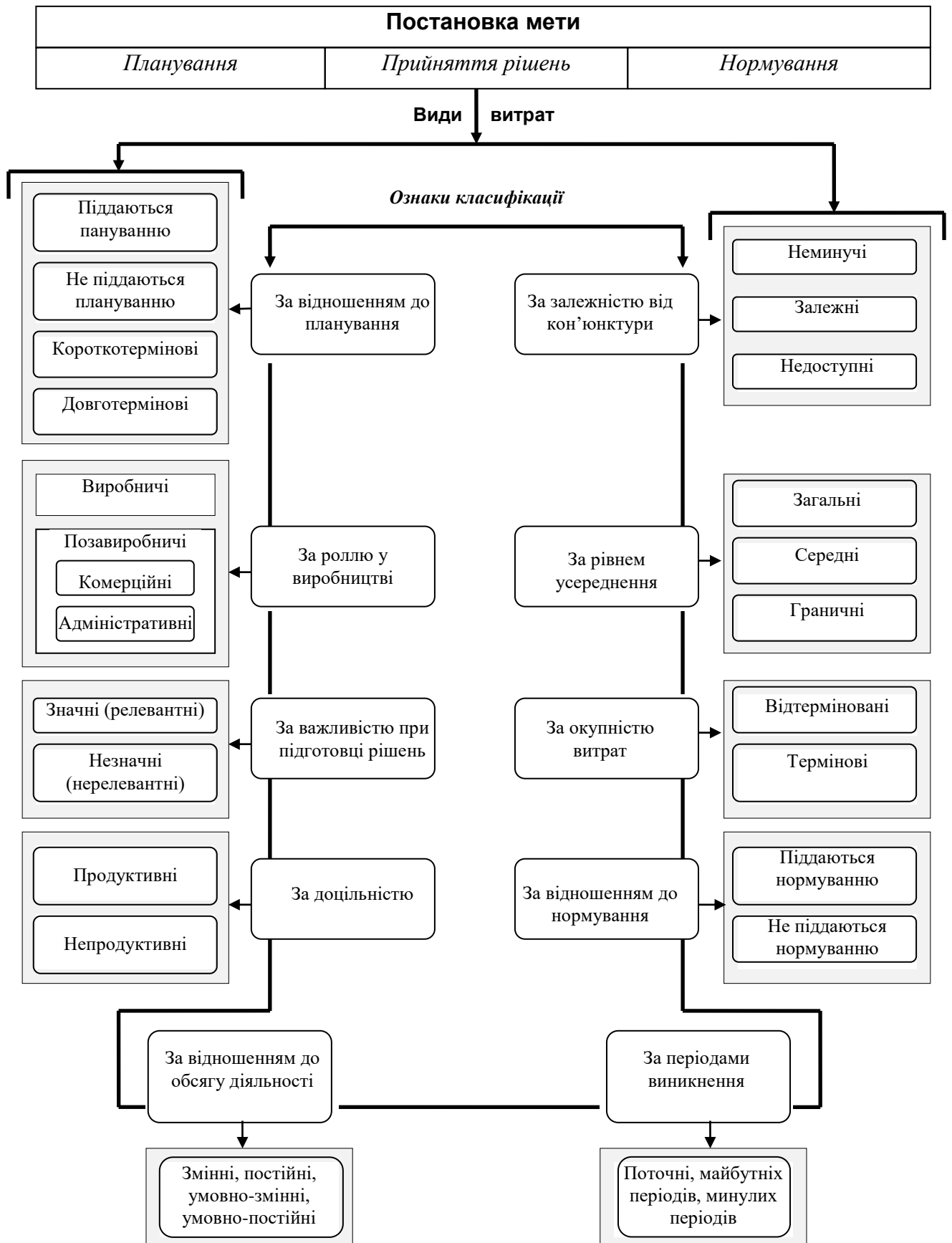
Всю сукупність витрат за даними підходами ми вважаємо за доцільне поділити на чотири блоки – в залежності від мети та функції управління:

- 1) класифікація для планування, нормування та прийняття рішень;
- 2) класифікація для обліку і контролю;
- 3) класифікація для оцінки і аналізу господарської діяльності;
- 4) класифікація для регулювання витрат.

У доповнення класифікації витрат за функціями управління в обліковій практиці підприємства розробляють і використовують класифікацію за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності.

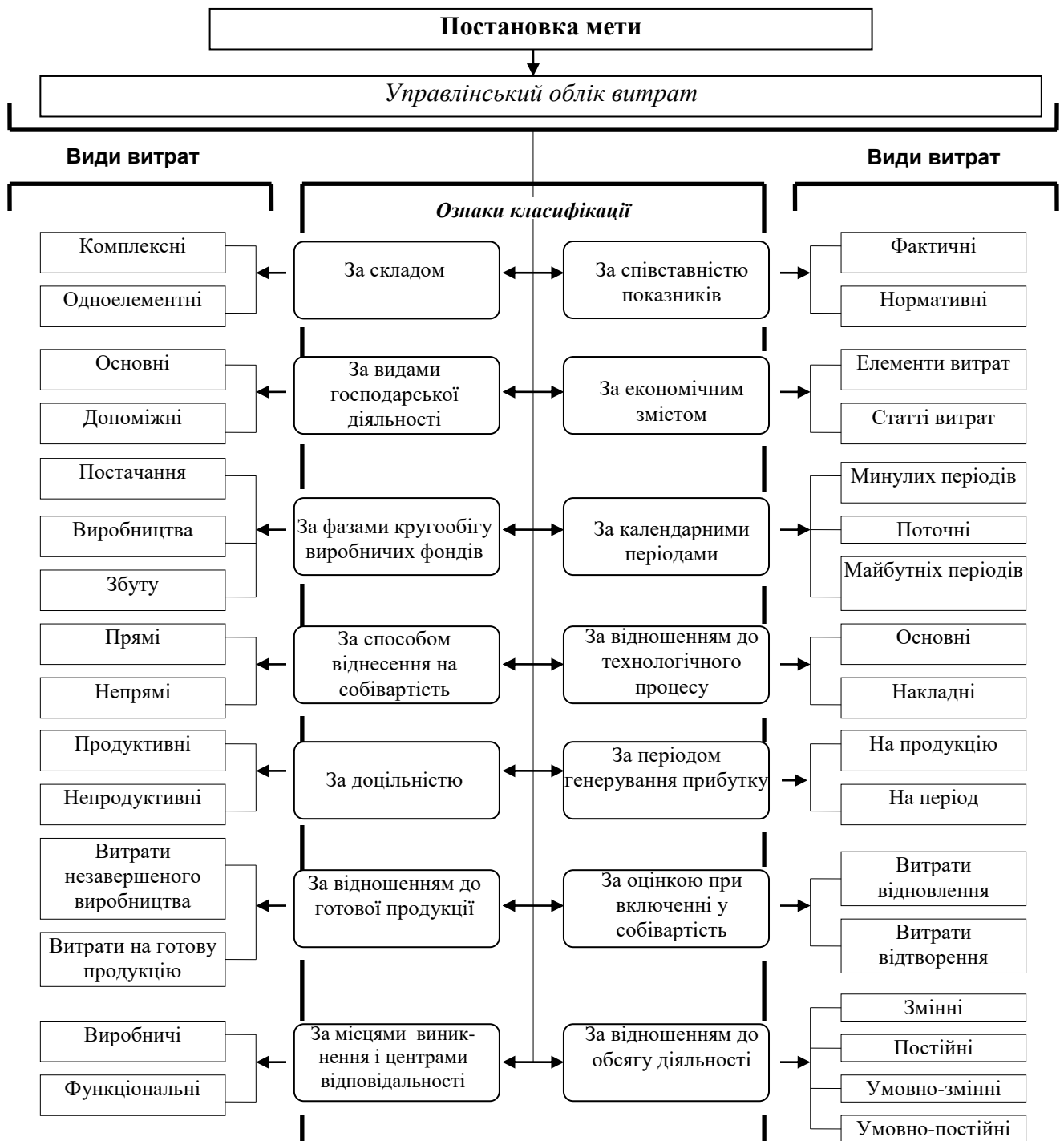
Класифікація витрат для планування, нормування та прийняття управлінських рішень дає можливість згрупувати всі види витрат відповідно до поставленої мети (рис.2.2).

Витрати за цією класифікацією групуються за наступними ознаками: за відношенням до планування; за роллю у виробництві; важливістю при підготовці рішень; за доцільністю; за залежністю від кон'юнктури; за рівнем усереднення; за окупністю витрат; за відношенням до нормування; за відношенням до обсягів діяльності; за періодами виникнення.



**Рис.2.2. Класифікація витрат для процесів планування і прийняття управлінських рішень**

Такий поділ витрат дозволить більш обґрунтовано вивчити процес формування витрат і управляти ними на підставі нормативів, розроблених з урахуванням особливостей конкретних виробництв і приймати ефективні рішення щодо активного впливу менеджерів на відхилення фактичних витрат від нормативних (рис.2.3).



**Рис.2.3. Класифікація витрат виробництва в управлінському обліку при формуванні собівартості продукції**

В управлінському обліку виробничі витрати доцільно класифікувати також за іншими ознаками та видами, які дозволять мати вичерпні економічні характеристики, придатні для оцінки ролі витрат і можливості їх регулювання. Зокрема, на підприємствах із заготівлі та переробки зерна витрати виробництва групують за такими статтями:

- сировина та матеріали;
- покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основа заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням виробництва продукції;
- відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інші спеціальні витрати;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- загальногосподарські витрати;
- втрати внаслідок технічного неминучого браку;
- інші виробничі витрати;
- позавиробничі (комерційні) витрати.

Зрозуміло, що в умовах ринкових відносин та реалізації завдань управлінської орієнтації обліку така класифікація непридатна для подальшого використання і потребує удосконалення.

По-перше, структура статей витрат повинна узгоджуватись з організацією обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності. У даному випадку, на наш погляд, із статей матеріальних витрат доцільно виділити окремі елементи: витрати на сировину; основні і допоміжні матеріали;

вода для технологічних потреб; енергоресурси за видами для технологічних потреб; транспортні витрати.

Окремими статтями необхідно обліковувати прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи від прямих витрат на оплату праці, втрати від браку.

Загальновиробничі витрати доцільно поділити на такі комплекси: змінні витрати на обслуговування виробництва; змінні витрати на управління виробництвом; умовно-постійні на обслуговування виробництва і умовно-постійні на управління виробництвом. Додатково необхідно ввести статті змінні комерційні витрати; умовно-постійні комерційні витрати.

Одночасно треба мати на увазі, що за П(С)БО 16 "Витрати" загальногосподарські витрати зараз обліковуються на рахунку 92 "Адміністративні витрати" і у собівартість продукції (робіт, послуг) не включаються, а списуються за рахунок фінансових результатів. Тому відповідна стаття має бути виключена із наведеного переліку витрат виробництва у фінансовому обліку. В той же час, в управлінському обліку можливе визначення повної собівартості продукції, особливо на перших порах, коли порівнюються дані попередніх років, оскільки, як зазначають окремі дослідники [119, 310], інакше порушується співставність показників собівартості продукції в динаміці за ряд років. Запропонований же поділ витрат за переліченими статтями дасть змогу легко здійснювати перехід у необхідних випадках до управлінського обліку і контролю витрат як на базі повної, так і часткової собівартості продукції.

По-друге, класифікація витрат повинна бути мобільною стосовно ринкових змін кон'юнктури та відстежувати процеси генерування доходу (прибутку) за структурними підрозділами і, при можливості, всередині них.

По-третє, в ній повинна бути закладена можливість ведення обліку за елементами витрат, нормативами та відхиленнями від нормативів і кошторисів.

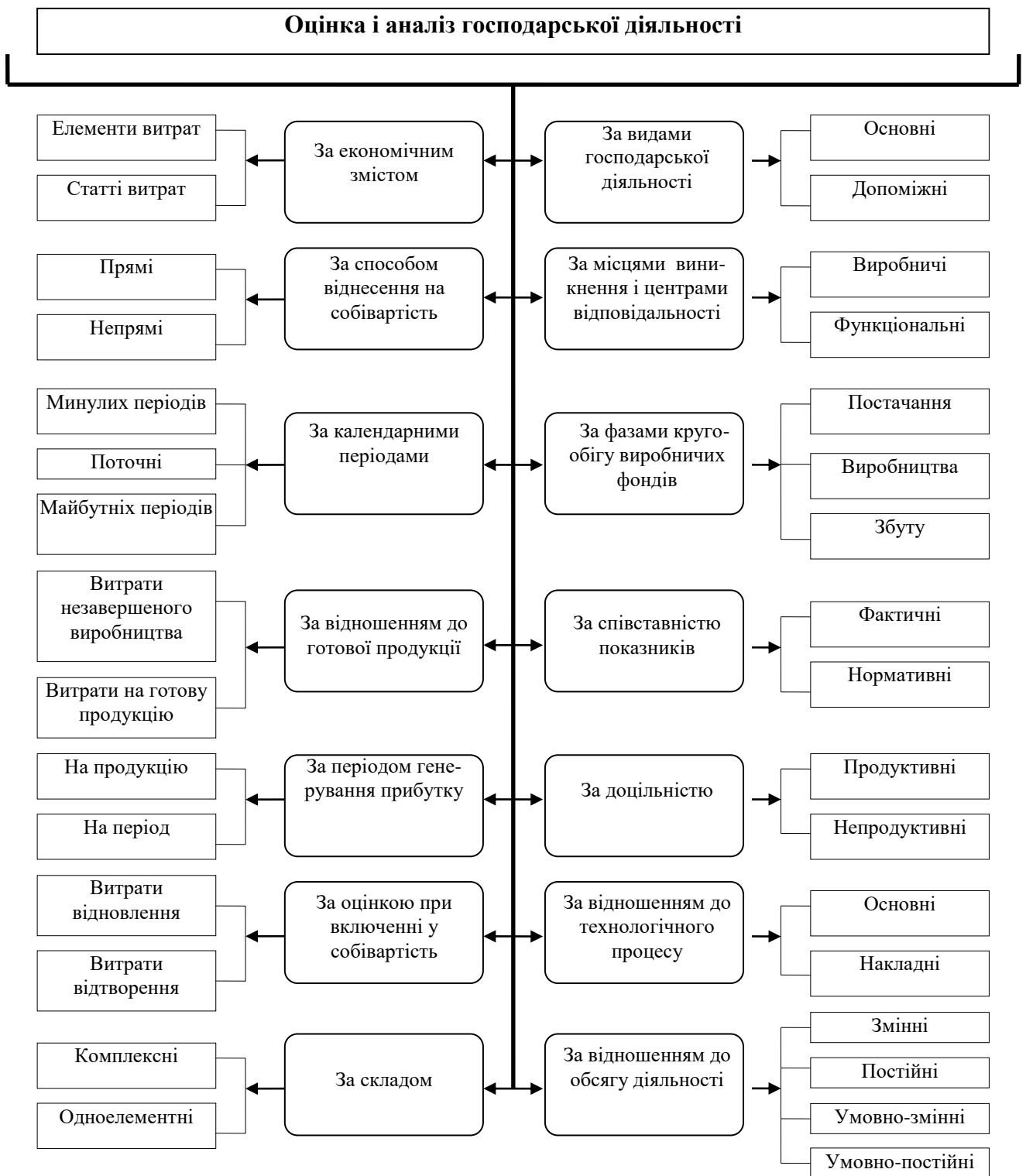
З позиції дотримання критерію системності, у доповнення до основної класифікації, необхідно розробляти класифікації витрат за місцями їх

виникнення. Ця класифікація є поглибленням загальної облікової класифікації витрат і дає можливість посилити контрольну функцію обліку.

Класифікацію витрат за місцями їхнього виникнення необхідно будувати за технологічними і нетехнологічними підрозділами підприємства. У складі технологічних підрозділів виділяють витрати основного, допоміжного, підсобного виробництв, дослідно-експериментальних служб та технологічних цехових служб підприємства. За даним підрозділами та службами виділяють основні (прямі і непрямі, змінні і умовно-постійні) та цехові і загально-виробничі технологічні витрати. За нетехнологічними підрозділами (постачання, адміністративні управлінські витрати, витрати на загальнозаводське обслуговування і збут продукції) виділяють змінні та умовно-постійні загальногосподарські та комерційні витрати. Вся сукупність витрат за місцями виникнення без врахування комерційних витрат складає виробничу собівартість. При додаванні до виробничої собівартості комерційних витрат отримують повну собівартість продукції.

Запропонована схема класифікації витрат за місцями їх виникнення значно посилить контроль виробничих витрат у кожній ланці їхнього формування (рис.2.4).

Класифікація витрат з метою оцінки і аналізу господарської діяльності дозволяє більш глибоко інтерпретувати витрати підприємства, готувати різного роду прогнози і обґрунтовувати ефективність управлінських рішень, причини відхилень від їх заданої траєкторії. Ця класифікація поглиблює процес пізнання господарської діяльності кожної ланки підприємства через вивчення витрат, що виникають на цих ділянках.



**Рис.2.4. Класифікація витрат для оцінки вартості виготовленої продукції і аналізу господарської діяльності**

Досить суттєво, на наш погляд, є класифікація витрат для цілей контролю і регулювання (рис.2.5).



**Рис.2.5. Класифікація витрат для процесів контролю і регулювання**



У наведеній класифікації запропоновано дещо інші групи поділу витрат, порівняно із чинною системою, а саме: виділені витрати, які залежать від кон'юнктури (неминучі, залежні і недопустимі); за важливістю при підготовці рішень (релевантні і нерелевантні); за періодом генерування прибутку (витрати на період і витрати на продукцію); за окупністю витрат (відтерміновані, термінові).

Запропоновані групи класифікації витрат дають можливість більш ґрунтовно організувати управлінський облік за різноманітними об'єктами і приймати виважені рішення щодо розвитку підприємства.

Разом з тим посилення управлінської орієнтації обліку і контролю потребує чіткого визначення об'єктів обліку витрат на стадіях використання ресурсів і об'єктів калькулювання собівартості готових виробів.

Вибір цих об'єктів залежить від особливостей технологічного процесу і організації виробництва, номенклатури і складності продукції, що випускається тощо.

В економічній літературі наводяться різні визначення об'єктів обліку витрат, в яких поняття "об'єкт обліку витрат" ототожнюється з поняттям "місця" (центри) виникнення витрат і "об'єкти калькулювання". На нашу думку, окремі виробництва, цехи, дільниці, бригади є не об'єктами обліку витрат, а місцями (центрами) їх виникнення. Аналогічно, види, групи продукції також є не об'єктами обліку витрат, а лише об'єктами калькулювання собівартості. Ігнорування цих положень приводить до застосування на підприємствах, в тому числі із заготівлі та переробки зерна "котлового" способу обліку виробничих витрат і до знеособленого калькулювання собівартості продукції.

Замість обчислення собівартості напівфабрикатів і готових виробів за кожним переділом визначають лише собівартість кінцевого продукту. Ця процедура виконується не за даними системного обліку витрат, а на підставі калькуляційних розрахунків і дає надто далекі від точності результати розподілу витрат.

З викладеного випливає, що правильне визначення поняття "об'єкт обліку витрат" має першорядне значення в управлінському обліку та обчисленні собівартості продукції і за ринкових умов потребує відповідної трансформації.

На наш погляд, під об'єктом обліку витрат слід розуміти сукупність використаних матеріальних, трудових і грошових ресурсів за елементами і статтями витрат на виробництво окремого найменування (групи) виробів, виду робіт та послуг.

У зв'язку з цим об'єктом обліку витрат на підприємствах із заготівлі та переробки зерна є витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів на виробництво напівфабрикатів та на виробництво окремих найменувань (груп) готової продукції.

У системі управлінського обліку витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності об'єктами обліку є витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів за статтями, що тут формуються. Класифікація витрат в управлінському обліку спрямована на отримання систематизованих об'єктивних даних про собівартість продукції. Об'єктивне ж обчислення собівартості продукції – методологічно складний обліковий процес. Для визначення величини витрат за кожною одиницею продукції слід науково обґрунтувати об'єкти калькулювання і здійснити правильний вибір калькуляційних одиниць.

Для досягнення точного розподілу витрат між об'єктами калькулювання важливе значення має вибір методу розподілу витрат між окремими видами продукції. Оскільки значна їх частина відображається як непрямі матеріальні витрати, наприклад, витрати на освітлення, опалення, подачу води тощо, їх включають до загальновиробничих витрат і розподіляють пропорційно основній заробітній платі виробничих працівників, що не дає можливості точного визначення собівартості виготовленої продукції. Однак залежність цих витрат від такої бази розподілу не безспірна. Окремі дослідники вважають, що витрати на опалення, освітлення, подачу води доцільно розподіляти пропорційно до площі виробничих приміщень [38, 129]. З такою позицією

можна погодитись лише частково. Наприклад, переробці зерна витрати на паливо, воду для водотеплової його обробки при формуванні помельних сумішей прямо залежать від маси виробленої продукції і часу перебування на визначеній технологічній операції. Тому ці витрати доцільно розподіляти за окремими видами продукції пропорційно тонно-годинам водотеплової обробки зерна.

Така методика розподілу зазначених витрат більш об'єктивна, оскільки в її основу закладена пряма залежність між виникненням витрат (центри виникнення) і споживачами послуг (центри відповідальності).

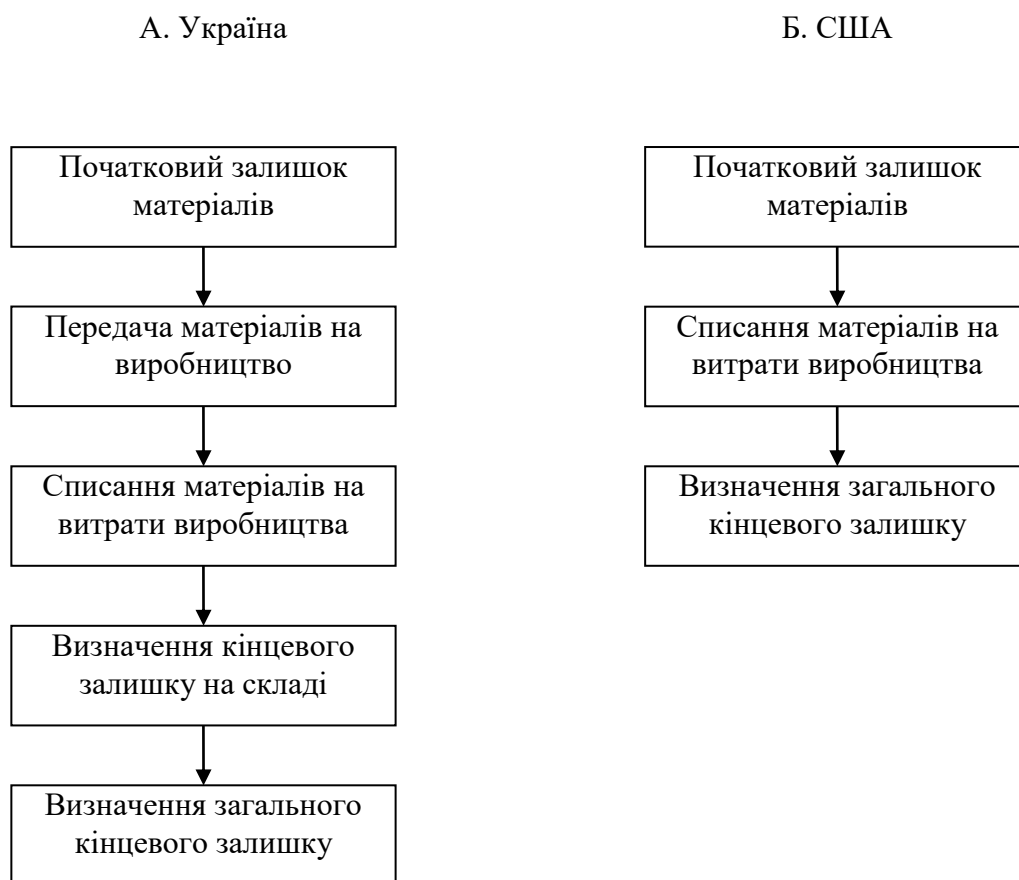
Разом з тим слід підкреслити, що в управлінському обліку досягнення об'єктивності при формуванні витрат за центрами відповідальності і обґрунтоване калькулювання на цій основі собівартості продукції можливе при умові творчого підходу до визначення принципів розподілу непрямих витрат. Бо будь-який із відомих методів не може бути універсальним для всіх без винятку підприємств навіть спорідненого виробництва. Тому ми не поділяємо думку Ф.Ф.Бутинця про те, що креативний (творчий) облік спрямований на підтасовку (підгонку) рахунків, складання косметичної звітності, а тому може бути позитивним при дотриманні законодавства [9, 37]. На це можна заперечити тим, що якраз у Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" прямо вказано на самостійність підприємств щодо розробки системи і форми управлінського обліку [30]. Отже, творчий підхід до його ведення у цьому контексті є безумовним.

## **2.2. Формування нормативів витрат в управлінському обліку**

Між традиційною методикою обліку виробничих запасів у вітчизняному бухгалтерському обліку та тією, що застосовується у країнах, де впроваджено управлінський облік є принципова відмінність. Як відома, вітчизняна методика передбачає облік виробничих запасів на складах за фактичною собівартістю, внутрішнє переміщення їх при передачі для використання у виробничі

підрозділи шляхом списання з підзвіту завідувача складу і занесення підзвіт керівнику (комірнику) виробничого підрозділу і, нарешті, списання з підзвіту останнього на витрати виробництва.

У США, як засвідчує Рей Вандер Віл [116, 135] в повній мірі використовується концепція нормативних витрат, і облік запасів ведеться за принципом виключення. При цьому з величини запасів матеріалів на складі виключається нормативна витрата матеріалів і відхилення від неї, які входять у собівартість реалізованої продукції. Завдяки цьому усувається конторська і системна робота з обліку переміщення матеріалів. Такий підхід будується на вихідній передумові, що матеріали і комплектуючі вироби, отримані підприємством, покидають його одним із двох шляхів: або вони включаються в кінцевий продукт і покидають його, коли цей продукт продається, або ж вони втрачаються і псуються у вході виробництва (рис.2.6).



**Рис.2.6. Порівняння методик ведення обліку виробничих запасів в Україні і США**

Привабливість методики обліку матеріалів, яка застосовується в США, насамперед у тому, що тут скорочується обсяг рутинної облікової роботи. Адже значно простіше визначити шляхом інвентаризації кінцевий залишок матеріалів на складі і порівняти його з розрахованим, як різниця між залишком на початок та списаними на виробництво за нормативами, ніж відобразити будь-яке переміщення матеріалів у системі кореспонденції рахунків дебет 20 "Виробничі запаси", кредит 20 "Виробничі запаси" за кожною операцією. При цьому все одно фактичну наявність матеріалів визначають за даними інвентаризації.

Зрозуміло, що при такій методиці центр уваги переноситься на контроль витрат на етапі їхнього виникнення у системі управлінського обліку, тобто здійснюється попередній, до фактичного витрачання контроль обґрунтованості видачі сировини і матеріалів, що є однією із важливих позитивних характеристик управлінського обліку. Бо сама лише констатація, хай і методично вірна, не може виправдати всіх додаткових заходів, пов'язаних із впровадженням управлінського обліку.

Разом з тим виробництво здійснюється не тільки в ідеальних, але навіть не в оптимальних умовах. Це зумовлює нестабільність технологічного процесу як з об'єктивних причин (наприклад, внаслідок відключення електроенергії, що є характерним у нас), так і під дією суб'єктивних чинників (порушення трудової дисципліни, неухважність робітників тощо). У результаті виникає виробничий брак, або технологічні втрати. Оскільки забракована продукція включає нормативні витрати сировини, матеріалів, оплати праці, інших елементів, вони повинні бути враховані в управлінському обліку. Це можна зробити двояким способом: або передбачити витрати на неминучий брак у кошторисах витрат при плануванні у заздалегідь визначеному нормальному обсязі, або ж виключити нормативні витрати на фактичний брак із затрат підрозділу. Якщо при цьому матеріали і сировина видаються на виробництво за нормативами, у яких не закладено витрати на неминучий брак, менеджер відповідного підрозділу повинен подати спеціальну вимогу на їх додаткове отримання.

(рис.2.7) Необхідно, щоб така вимога відразу ж була передана в сектор управлінського обліку і врахована при коригуванні нормативних витрат цього підрозділу.

“Затверджую”

\_\_\_\_\_ (підпис керівника підприємства)

**АКТ - ВИМОГА № \_\_\_\_\_**  
 від “\_\_\_” \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.  
**на списання забракованої сировини і матеріалів у зв’язку**  
**з допущеним браком**

У результаті \_\_\_\_\_ поломки повітряно-ситового сепаратора  
 (вказати причину браку, псування тощо)

\_\_\_\_\_ виникла додаткова потреба в такій сировині й матеріалах:

№ п/п	Найменування, сорт, інші ознаки	Од. виміру	Кількість		Ціна, грн.	Сума грн.
			затребувано	фактично виділено		
1.	<i>Пшениця</i>	<i>кг</i>	425	425	0,85	361,25
	<b>ВСЬОГО</b>	<b>х</b>	425	425	0,85	361,25

Сума прописом \_\_\_\_\_ Триста шістдесят одна \_\_\_\_\_ грн. 25 коп.

Керівник підрозділу - \_\_\_\_\_ *Начальник розмелювального відділення М.С.Пащак*  
 центру відповідальності \_\_\_\_\_

Погоджено \_\_\_\_\_ *Головний технолог В.М.Золотник*

**Рис.2.7. Пропонований зразок сигнального документа на допущений брак у виробництві продукції**

Однак вирішальним у такій методиці обліку матеріалів, як, зрештою, в управлінському обліку, є застосування обґрунтованих нормативів, бо в протилежному випадку інформація про витрати на виробництво буде викривленою, що неприпустиме. В якості таких нормативів можна застосовувати тільки реальні стандарти. І тут важливе є не тільки обґрунтоване визначення кількісних норм витрачення матеріалів у натуральному виразі на

одиницю готової продукції, але і якомога повніше врахування цінового фактора, оскільки вартісні нормативи – це добуток кількості і ціни матеріалів. Попутно зазначимо, що у зарубіжній економіці немає чіткого розмежування понять "норма" і "норматив". Зокрема, Рей Вандер Віл вважає, що стандарти (нормативи) встановлюються як у вартісному, так і в натуральному виразі [116, 116].

Аналогом першого поняття (стандартні витрати) у вітчизняній практиці є нормативи, а другого – норми.

Оскільки нерідко трапляється, що сировина й матеріали надходять на підприємство за різними цінами, важливим є об'єктивне визначення нормативних цін на матеріали. Такою визначається ціна, яка, як очікується, буде переважати на протязі майбутнього періоду.

Нормативи витрат сировини і матеріалів на одиницю продукції повинні включати не тільки корисне використання, але й неминучі втрати, зумовлені як технологією виробництва (виробничі відходи, технологічні втрати у результаті випаровування вологи при досушуванні, доочистки сировини тощо), так і відхиленнями якості. Тому в технологічних картах на виготовлення продукції повинні бути розроблені детальні нормативи витрат за окремими операціями, оскільки узагальнені дані про сумарні витрати на готову продукцію вуюють взаємним погашенням негативних і позитивних відхилень упущення на окремих стадіях технологічного циклу. Це можна продемонструвати на прикладі переробки ячменю на перлову крупу (табл.2.2).

Таблиця 2.2

**Втрата маси ячменю в при його переробці на Чортківському комбінаті хлібопродуктів (%)**

Виробництво перлової крупи		
Вид технологічних втрат	За нормою	Фактично
Усушка зерна	2,0	2,4
Подрібнений ячмінь	5,0	3,4
Луска	10,0	11,0
Некормові і механічні відходи	0,7	0,9
Разом	17,7	17,7

Наведені дані наочно ілюструють недоліки оперативного аналізу втрат сировини за узагальненими даними. Зокрема, при переробці ячменю на перлову крупу загальні втрати його маси знаходяться у межах норми, що створює видимість належного контролю за ними. Однак насправді втрати тут значно вищі за нормативні, оскільки перевищення нормативів втрат на усушку, луску та некормові і механічні відходи вуалює заниження виходу подрібненого ячменю на  $(5,0-3,4)=1,6$  відсотка.

Подібним чином викривлюється інформація про технологічні втрати за центрами відповідальності. Скажімо, втрати при переробці продукції не перевищують нормативні, а при її зберіганні вони більші за допустимі. Отже, центр відповідальності – склад готової продукції слабо контролює формування витрат у той час, як інший центр відповідальності – цех виробництва не допускає понаднормативних затрат сировини. Узагальнені ж дані не дають можливості визначати якість роботи різних центрів відповідальності.

Якщо матеріали і сировина надходять вперше, часто планується ціна домовленості. Зауважимо, що в умовах інфляції надзвичайно важко спрогнозувати нормативну ціну і тому розрахунки ускладнюються. До того ж такий прогноз не може бути довготривалим, інакше відхилення від нормативних цін буде надто великим.

Важливим є визначення спеціалістів, що встановлюють нормативні ціни, оскільки тут треба врахувати не стільки минулий досвід динаміки цін, скільки перспективу. Як правило, такі ціни визначають спеціалісти, що займаються матеріально-технічним постачанням за участю працівників секторів управлінського обліку та аналізу. Необхідно якомога ретельніше підходити до встановлення нормативних цін на сировину і матеріали, коригувати їх у випадках значного відхилення від реальних, тобто справедливих цін за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [81].

Визначення нормативних цін сировини і матеріалів може здійснюватись двояко: з включенням транспортно-заготівельних витрат або без них. У цілому вибір варіантів визначення нормативних цін особливого значення не має, але



методика, прийнята в управлінському обліку, має узгоджуватись із тією, яка застосовується у фінансовому обліку, оскільки тут за згаданим П(С)БО 9 "Запаси" транспортно-заготівельні витрати також включаються до собівартості запасів, або ж відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів і щомісячно розподіляються за методом середнього відсотка. Хоч у залежності від способу визначення нормативних цін сума відхилень буде різною (порівняно невеликою при включенні транспортно-заготівельних витрат і значно більшою – без них), в кінцевому підсумку це не має значення, оскільки в будь-якому випадку розподіл при відхиленні їх на собівартість продукції здійснюється пропорційно витрачених матеріалів і їхнього залишку на складі.

Не менш важливим і складним є визначення затрат праці на виробництво продукції. Річ у тім, що тут необхідно враховувати не тільки інфляційні процеси, як при визначенні нормативних цін на сировину і матеріали, але й поділ витрат на умовно й відносно постійні та на змінні. Як зазначають відомі дослідники [116, 143], на практиці часто немає чіткого розмежування між основною і допоміжною роботою. Наші спостереження дають підставу стверджувати, що, наприклад, витрати праці на технічне обслуговування обладнання, які, логічно, можна віднести до відносно постійних, виокремити можна лише на великих переробних підприємствах, де створені спеціалізовані бригади (ланки) слюсарів-наладчиків. Одночасно, ці витрати можуть бути тут прямими чи накладними в залежності від того, один чи кілька підрозділів обслуговують такі бригади. Зокрема, на Чортківському комбінаті хлібопродуктів такі витрати вважаються накладними, оскільки спеціалізована бригада слюсарів-наладчиків обслуговує тут елеватор, млин, пекарню, цех макаронних виробів і прямо віднести такі витрати на виробництво окремого підрозділу неможливо. На Кременецькому комбінаті хлібопродуктів спеціалізована ланка слюсарів-наладчиків обслуговує лише елеватор. Тому тут є можливість прямого включення їхніх затрат до витрат виробництва.

На тих же підприємствах із заготівлі та переробки зерна, де обсяг виробництва незначний, як правило, немає спеціалізованих бригад (ланок) для

обслуговування агрегатів, і така робота входить у функції основних працівників відповідного цеху. Тому, навіть, у тих випадках, коли на виконання техогляду, дрібні ремонтні роботи, складаються окремі наряди на відрядну роботу, вказані тут години є надто приблизними, щоб їх розцінювати як надійну основу для розмежування витрат праці на умовно або відносно постійні чи змінні.

Однак у будь-якому випадку витрати на обслуговування обладнання мають бути включені у нормативи прямих чи непрямих витрат праці центрів відповідальності виробничих підрозділів підприємства. Вирішальним тут є обґрунтоване визначення нормативів витрат часу на технологічні операції. Їхній рівень визначається з урахуванням особливостей технології виробництва конкретного виду продукції, яка розчленована на окремі операції у маршрутно-технологічних картах. Сам перелік операцій в цих картах визначається спеціалістами-технологами з урахуванням як особливостей продукції, що виробляється на підприємствах, так і технічних характеристик обладнання, яке використовується, і кваліфікації робітників. Тут же зазначаються нормативні витрати часу на проведення кожної операції у розрахунку на одиницю продукції, що виробляється.

Як свідчать наші спостереження, на деяких підприємствах із заготівлі та переробки зерна, навіть при обґрунтованому визначенні нормативів витрат праці на окремі операції, їхнє значення у розрахунку на одиницю продукції часто значно відхиляється від фактичних витрат. Причиною цього, є неритмічна поставка сировини на підприємство. Тому, наприклад, на тих підприємствах хлібопродуктів, де створені запаси зерна дозволяють здійснювати його переробку протягом зміни в більш-менш оптимальному режимі, відхилення фактичних витрат праці від нормативних незначні. На інших же вони особливо відчутні на початку сезону переробки, коли сировина надходить з перебоями, а достатніх запасів її ще не створено. Як правило, тут щоденно виникають значні відхилення фактичних витрат праці на переробку продукції від нормативних, що до того ж не піддається впливу менеджерів

підприємства у зв'язку із загальною розбалансованістю важелів регулювання виробництва як у досліджуваному регіоні, так і в Україні.

Важливим моментом є визначення нормативів витрат часу на проведення технологічних операцій. Найпростішим є використання фактичних даних, розрахованих на основі інформації про загальні витрати праці і обсяг продукції за минулий звітний період. Однак такий метод разом з тим найменш точний, оскільки тут не виключений вплив непродуктивних витрат робочого часу. Тому такий метод визначення нормативних витрат праці не може вважатись обґрунтованим і тим більше перспективним. Доцільно застосувати більш точні методи, зокрема розрахунок затрат праці на основі хронометражу використання робочого часу, хоч витрати на його проведення досить значні. Однак перевага від використання розроблених за таким методом нормативів витрат праці у їхній точності. Саме цей метод повинен бути головним для таких підприємств, де обсяг переробки зерна значний, а виробництво налагоджене на рівні, наближеному до оптимального. Із обслідуваних підприємств такий метод визначення нормативів витрат часу на проведення технологічних операцій застосували Тернопільський і Чортківський комбінати хлібопродуктів.

На тих же підприємствах, де обсяги виробництва значно менші, до того ж коливаються за параметрами від трохи більшого за номінальний (нульовий) до мінімального, використовують нормативи затрат праці, розраховані з участю досвідчених галузевих спеціалістів підприємства, або керівників структурних підрозділів, тобто із застосуванням експертної оцінки чи на основі минулих облікових даних. Це характерне для Підволочиського, Зборівського, Козівського, Заліщицького, Борщівського та ін. підприємств із заготівлі та переробки зерна.

На наш погляд такий метод, хоч і він найпростіший і менш затратний при встановленні нормативів витрат праці, ніж хронометраж операцій, не може бути визнаним виправданим із тих міркувань, що розрахунковий норматив, яким би приблизним він не був, краще, ніж відсутність нормативу взагалі [116, 145]. Вивчення практики аналізу відхилень витрат праці на Шумському,

Підволочиському комбінатах хлібопродуктів, Бережанській базі хлібопродуктів показує, що простота і менша затратність при встановленні нормативів витрат праці обертаються додатковими затратами працівників секторів обліку й аналізу, керівників структурних підрозділів при визначенні причин відхилень фактичних витрат праці від нормативних. Якщо до того ж мати на увазі, що нормативні витрати праці на проведення технологічних операцій розраховуються на порівняно тривалий термін, отже затрати на їх визначення є дискреційними, тобто періодичними, то необхідність систематичного аналізу відхилень фактичних витрат праці від нормативних вимагає практично постійних додаткових витрат на виявлення причин цих відхилень. Врешті-решт виявляється ілюзорність ніби-то меншої затратності зазначеного методу встановлення нормативів затрат праці на проведення технологічних операцій і рано чи пізно доводиться визначати їх на основі хронометражу.

При такій постановці втрачається певний період, протягом якого можна було б ефективніше використати інформацію управлінського обліку для активного впливу на формування економічних показників діяльності підрозділів – центрів відповідальності, оскільки додаткові витрати на виявлення причин відхилень фактичних витрат від нормативних на практиці означають, в першу чергу, розтягування терміну аналізу і неминуче старіння інформації управлінського обліку, що зумовлює її пасивне сприйняття менеджерами. В результаті ефект від впровадження управлінського обліку не досягається.

Слід зазначити, що навіть у тих випадках, коли нормативи затрат праці розраховані на основі хронометражу операцій, їх доводиться корегувати, оскільки разове спостереження грішить завідомо закладеною нетиповістю ситуацій. Часто виникають різні нестандартні ситуації: помилка обладнання, відключення енергії тощо, які зумовлюють те, що стандартні нормативи відхиляються від реальних можливостей їх дотримання. Ідеальним було б, звичайно, багаторазове спостереження і хронометражні дані у цьому б випадку використовувались для встановлення нормативів за принципом середньоарифметичної зваженої. Однак такий метод не завжди можна

повсюдно використати, хоч у принципі, зрештою, так і визначаються найголовніші нормативні витрати, оскільки наступні коригування початкового нормативу, по суті, є черговим наближенням до середньоарифметичної зваженої. Але таке коригування – довготривалий процес. Відхилення ж у зв'язку з нестандартними ситуаціями виникають повсякчас. Тому їх необхідно оперативно фіксувати і вносити відповідні поправки при виявленні впливу факторів на відхилення фактичних витрат праці на проведення технологічних операцій від встановлених нормативів.

При визначенні нормативів витрат праці на технологічні операції треба мати на увазі, що будь-яке виробництво технічно і функціонально недосконале, оскільки його метою є випуск продукції з найменшими затратами. Тому нерідко тут використовують обладнання, морально і фізично зношене, сировину, якісні параметри якої нижчі від стандартних, виникають збої у результаті непередбачених поломок машин, перерв у подачі енергії тощо. Хоч такі непередбачені ситуації намагаються на виробництві знівелювати шляхом планово-попереджувальних ремонтів, зміщення графіків роботи та ін., однак повною мірою досягти цього, як правило, не вдається. Скажімо, на хлібопереробних підприємствах виникають додаткові витрати часу на досушування зерна вищої, ніж стандартна вологості, що нерідко зумовлене об'єктивною причиною – несприятливими погодними умовами при його збиранні. Передбачити такі витрати часу в нормативах неможливо, навіть недоцільно, оскільки вони скоріше винятки, ніж закономірність. Але враховувати їх треба, оскільки їхній вплив на обсяг фактичних витрат праці часто значний. Таким чином у кожному випадку, об'єктивно зумовленому відхиленням виробництва від стандартних умов, необхідне врахування додаткових затрат праці і сировини внаслідок зазначених причин, яке повинно фіксуватись у спеціальних документах. Пропонована форма такого документа може бути наступною (рис.2.8).

## РАПОРТ

### про непередбачені витрати праці і матеріалів

№ п/п	Елементи витрат	Од. виміру	Причина виникнення	Обсяг у натуральних вимірниках	Нормативна вартість одиниці, грн.	Сумарні витрати - всього, грн
1	Оплата праці	люд/год.	Завищена вологість – 19%	142	1,25	175,00
2	Зерно пшениці озимої	ц	Проти нормативної – 17%	656	85,00	55760,00
	Разом	х	х	х	х	55935,00

**Рис.2.8. Схематичний зразок документа для відображення відхилень затрат праці, зумовлених нестандартними умовами виробництва**

Введення такого акта дозволяє фіксувати кожне більш-менш значне відхилення від стандартного технологічного процесу і коригувати витрати за елементами у зв'язку з такою причиною, що забезпечує точне визначення в управлінському обліку причинну залежність витрат від діяльності центрів відповідальності.

Крім, власне, затрат праці, в управлінському обліку важливе значення мають застосовувані тарифні ставки. На практиці нерідко трапляється, що при дотриманні нормативів витрат на оплату праці, є значні сумарні відхилення. Це зумовлено рядом причин, зокрема, виконанням певних операцій (робіт) працівниками, праця яких оплачується за іншими тарифними ставками – вищими або нижчими від нормативних, доплатами до основної заробітної плати за стаж, високу майстерність та ін., які є неоднаковими для різних працівників. До того ж в умовах інфляції нерідко застосовуються індекси коригування нарахованої плати праці, які діють у проміжки часу між переглядом у зв'язку з цим тарифних ставок. Все це утруднює визначення нормативів витрат на оплату праці, оскільки вимагає якомога повнішого врахування конкретних умов виконання операцій (робіт) з включенням до нормативів саме таких розмірів тарифних ставок, які будуть у майбутньому тут застосовуватись.

Ідеальною методикою визначення нормативів сум оплати праці була б така, при якій кваліфікаційні характеристики операцій і виконавців співпадали

повністю. Однак це вимагає додаткових рутинних обчислень, оскільки можливе лише при розчленуванні нормативів часу на виконання операцій (робіт) на частини, що відповідають певним кваліфікаційним характеристикам, адже, як правило, у сукупності будь-які операції виконуються робітниками, праця яких оплачується за різними тарифними ставками. Але навіть і в такому разі не можна позбутись відхилень фактичних витрат на оплату праці від нормативних у сумарному виразі, оскільки взаємозаміна виконавців у зв'язку з об'єктивними причинами (відпустка, хвороба та ін.) неминуче їх спричинює.

Тому на практиці застосовують метод середньозваженої тарифної ставки, визначеної з урахуванням погодинних тарифних ставок всіх працівників бригади (зміни) чи навіть підрозділу, якщо обсяги виробництва тут незначні, або ж різниця між тарифними ставками робітників не досить відчутна.

В окремих підрозділах підприємств із заготівлі та переробки зерна (млини, цехи з виробництва круп, макаронних виробів) застосовується, як правило, відрядна форма оплати праці. Здавалось би, що при такій формі оплати праці значно полегшується визначення нормативів витрат на оплату праці, оскільки викривлення їх у зв'язку з відхиленням фактичних годин затраченої праці від нормативів відсутнє. Але річ у тім, що навіть при відрядній формі оплати праці в управлінському обліку доводиться контролювати не тільки сумарні витрати на оплату праці, але й кількісні затрати праці, оскільки із загальної структури підприємства неможливо вилучити якийсь один сегмент і запровадити тут ізольовану систему обліку.

Оскільки продуктивність праці є одним з важливих показників інформаційної системи управлінського обліку, на який, зрештою, спрямована головна увага менеджерів, навіть при відрядній формі оплати праці необхідно визначати затрати праці в годинах. Якщо врахувати, що в управлінському обліку недостатньо узагальнених даних про витрати праці на одиницю готової продукції, а треба визначити їх за кожною операцією, до того ж за ускладненою методикою переведення суми оплати праці в затрачені години, стає очевидною

ілюзорність полегшення ведення управлінського обліку відхилень при відрядній формі оплати праці.

По-друге, відрядні розцінки вираховані на основі норм витрат часу на виконання певних операцій і відповідних тарифних ставок. Визначена таким способом сума зважується через норматив виробництва продукції чи виконання робіт, у результаті чого визначається відрядна розцінка за одиницю. Отже, при зміні продуктивності праці, яка визначається як відомо, виходячи з витрат праці у годинах на виробництво одиниці продукції, неминуче доводиться переглядати відрядні розцінки. Причому, як правило, зміна продуктивності праці відбувається за окремими операціями технологічного процесу, а корегувати доводиться загальну відрядну розцінку за одиницю продукції, визначену на основі комплексу всіх операцій.

Крім того, при відрядній формі оплати праці витрати на неї дуже важко контролювати в управлінському обліку, оскільки відсутність паралельного обліку затрат праці в годинах зумовлює вуалювання сумарних відхилень, зумовлених використанням робітників різної кваліфікації на тих роботах, де передбачено інші кваліфікаційні характеристики.

Може статись, що у результаті взаємного погашення збільшення витрат праці висококваліфікованих робітників за рахунок зменшення затрат праці робітників з нижчою кваліфікацією в управлінському обліку виникне ілюзія відсутності негативних відхилень у використанні робочого часу. Адже у вітчизняній системах обліку, аналізу, звітності і статистики поки-що не знайшла застосування методика редукації затрат праці, запропонована К.С.Карнауховою, за якою витрачені години робітниками різної кваліфікації можна було б переводити в єдиний співмірник за певними коефіцієнтами [37, 126].

При визначенні нормативів витрат на оплату праці важливе значення має стикування управлінського і фінансового обліку. Як відомо, витрати підприємства на виробництво продукції у фінансовому обліку включають, крім оплати праці, відрахування на соціальні заходи. На окремих підприємствах, в



тому числі і зарубіжних, нормативи витрат на оплату праці в управлінському обліку включають також витрати на соціальні заходи [116, 150]. У принципі це дає тотожність даних управлінського і фінансового обліку, однак на нашу думку, недоцільне. Зараз відрахування на соціальні заходи відображаються у фінансовому обліку окремою однойменною статтею за аналітичними рахунками, що відкриваються для обліку витрат виробництва кожного центру відповідальності (або й виду продукції) до синтетичного рахунка 23 "Виробництво". Тому співставність даних як управлінського, так і фінансового обліку не порушується. До того ж ставки відрахувань на соціальні заходи, як і їх перелік, періодично змінюються у директивному порядку. Отже, при черговій зміні розмірів відрахувань на соціальні заходи, введенні чи виключені окремих з них (як це було з Фондом ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС) довелось би переглядати нормативи витрат на оплату праці.

Без включення відрахувань на соціальні заходи до нормативів витрат управлінського обліку такі зміни на них не впливають, що зменшує обсяг рутинної роботи щодо коригування цих нормативів. Звичайно, треба мати на увазі, що витрати виробництва в управлінському обліку є неповними у порівнянні з визначеними у фінансовому обліку. Однак при порівнянні даних про витрати, сформованих у двох підсистемах бухгалтерського обліку, можна значно простіше включити до витрат, обчислених в управлінському обліку, суму відрахувань на соціальні заходи пропорційно до оплати праці за встановленими ставками.

При визначенні витрат на одиницю продукції як загальної суми складових за елементами важливе значення має включення в них частини накладних витрат, без яких нормативна собівартість продукції була б неповною. Як уже зазначалось, зараз згідно нового плану рахунків значна частина витрат, які традиційно відносять до накладних (адміністративні витрати, витрати на збут), у фінансовому обліку списуються за рахунок прибутку [82]. Тому у собівартість продукції такі витрати не потрапляють.

Однак це не означає, що в управлінському обліку слід обмежуватись лише контролем таких накладних витрат, які обліковуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Аналіз показує, що питома вага адміністративних витрат і витрат на збут досить значна і досягає, наприклад, на підприємствах зернопереробної промисловості – 4,1% у загальній структурі витрат. Абсолютні суми, звичайно, коливаються у залежності від розмірів підприємств, але досить значні. При цьому, як правило, допускаються значні перевитрати. Наприклад, за 1999 рік на Чортківському комбінаті хлібопродуктів загальна сума відхилень за накладними витратами складала 93,5 тис.грн., в тому числі загальногосподарські витрати було збільшено на 48,9 тис.грн. Така ж тенденція спостерігалась у минулі роки. Це свідчить про недостатній контроль за накладними витратами у системі традиційного бухгалтерського обліку і вимагає посилення його у системі управлінського обліку.

У той же час формування загальновиробничих і адміністративних витрат, витрат на збут здійснюється різними центрами відповідальності. Як відомо, загальновиробничі витрати формуються у виробничих підрозділах підприємства. Хоч і не за всіма елементами витрат, але тут здійснюється вплив на дотримання встановлених кошторисів загально виробничих витрат і їхнього нормативу на одиницю продукції. Адміністративні ж витрати здебільшого не залежать від діяльності підрозділу, оскільки відображають діяльність апарату управління підприємства. Залежність же від діяльності виробничих підрозділів тут опосередкована через обсяги виробництва продукції, що зумовлює коливання розміру адміністративних витрат і витрат на збут у розрахунку на одиницю продукції: зниження – при збільшенні обсягів, підвищення – при зменшенні обсягів. Тобто, стосовно центрів відповідальності – виробничих підрозділів всі адміністративні витрати і витрати на збут можна розглядати як відносно постійні витрати. Що ж стосується центру відповідальності – апарату управління підприємством, який одночасно є і центром формування таких витрат, як відносно постійні тут можна розглядати лише окремі елементи витрат, оскільки на більшість з них здійснюється активний вплив щодо

дотримання встановленого кошторису.

Саме виходячи з того, піддаються витрати активному впливові центрів відповідальності, чи такий вплив є пасивний, на нашу думку, слід встановити нормативи накладних витрат при визначенні загальної суми витрат на виробництво. Тому для центрів відповідальності – виробничих підрозділів (цехів), на нашу думку, нормативи накладних витрат повинні встановлюватись за різними методиками. Зокрема, загальновиробничі витрати, крім того, що тут повинен контролюватись кошторис за ними, мають визначатись у нормативному розрізі на годину прямих затрат праці, оскільки, як зазначалось, ця база є найбільш об'єктивною. У той же час відсутність інформації про повну собівартість продукції у виробничих підрозділах не можна вважати обґрунтованою. Тому ми пропонуємо встановити також нормативи витрат на адміністративні витрати і витрати на збут для виробничих підрозділів, але в розрахунку на одиницю продукції. Хоч такі підрозділи не впливають на формування цих витрат, однак інформація про них тут потрібна, оскільки протилежному випадку виникає ілюзія про низьку собівартість продукції (табл.2.3).

Таблиця 2.3

**Нормативна собівартість переробки зерна  
в розмелювальному відділенні Чортківського комбінату хлібопродуктів  
(потужність 340 тонн на добу), грн**

Елементи витрат	Витрати на 1 тону переробленого зерна при завантаженості потужностей на:			
	10%	30%	50%	70%
Матеріальні витрати - всього	39,12	38,73	37,11	34,23
В тому числі:				
- паливо	0,44	0,41	0,40	0,39
- електроенергія	17,45	17,20	16,95	16,46
- вода	0,18	0,14	0,12	0,10
Оплата праці	5,94	5,94	5,94	5,94
Відрахування на соціальні заходи	2,23	2,23	2,23	2,23
Амортизація	8,66	7,29	6,15	5,85
Інші операційні витрати – всього	8,76	7,15	6,97	5,91
<b>РАЗОМ ВИТРАТ</b>	<b>64,71</b>	<b>61,34</b>	<b>58,40</b>	<b>54,16</b>
Крім того адміністративні витрати	23,73	19,64	16,82	15,61
<b>ПОВНА СОБІВАРТІСТЬ ПЕРЕРОБКИ</b>	<b>88,44</b>	<b>80,98</b>	<b>75,22</b>	<b>69,77</b>

Зокрема, наведені у таблиці 2.2 дані засвідчують, що повна собівартість переробки 1 тонни зерна за рахунок адміністративних витрат збільшується на 34,5-17,1 відсотків, у залежності від завантаження виробничих потужностей. У цьому переконують данні також за іншими підприємствами цієї галузі (додаток Б).

Методика контролю за формуванням накладних витрат також повинна залежати від їхнього змісту. Окремі елементи накладних витрат є постійними, інші змінними. Саме на останні повинна бути звернута головна увага менеджерів виробничих підрозділів і апарату управління підприємством. При цьому окремі елементи витрат можна контролювати ще до моменту їх виникнення, інші – у процесі виникнення. Так, витрати на відрядження, міжміські телефонні розмови, консалтингові послуги тощо слід оцінювати на предмет доцільності ще до їх здійснення; витрати на освітлення, опалення можна мінімізувати у процесі їхнього формування, виходячи з умов виробництва на даний момент, наприклад, враховуючи погодні умови.

Звичайно, що при цьому необхідне чітке розмежування рівнів впливу менеджерів на формування накладних витрат. Центри відповідальності – виробничі підрозділи, повинні контролювати дотримання кошторисів загальновиробничих витрат. Тут повинен забезпечуватись оперативний, по можливості, щозмінний контроль за тими елементами витрат, на які є можливість активно впливати. Це насамперед, дискреційні витрати, інші контрольовані витрати. Будь-які відхилення за ними мають детально аналізуватись. Адміністративні витрати і витрати на збут для таких центрів відповідальності є неконтрольованими, вплив на них здебільшого тут пасивний, тому їх використовують як додаткові нормативи і оперативний контроль не потрібний. Для інформації про повну собівартість продукції достатньо мати їх на увазі як своєрідну константу.

Інша річ щодо контролю за адміністративними витратами і витратами на збут на рівні апарату управління. Тут аналогічно оперативно має

контролюватись дотримання кошторису витрат, оскільки саме апарат управління може активно впливати на їх формування.

Якими б точними не були встановлені нормативи, їх доводиться нерідко переглядати. Як вказує Рей Вандер Віл, уточнення нормативів відбувається у результаті нововведень у технології, технічному оснащенні, зміни технічних характеристик матеріалів, зміни рівня цін на матеріали і вартості робочої сили [116, 156]. Стосовно підприємств із заготівлі та переробки зерна можна зазначити, що хоч тут зміни технічних характеристик сировини несуттєві (вміст клейковини у зерні, скловидність, засміченість) і стабільні протягом десятків років, нововведення у технології практично тісно поєднані з ефективністю використання сировини, оскільки спрямовані на її глибшу переробку, повніше використання якісних параметрів. Проте вони, як правило, теж не характеризуються динамізмом, і суттєвого впливу на зміну нормативів витрат не справляють. Дія ж останнього фактора – зміни рівня цін на матеріали і вартості робочої сили тут найбільше відчутна, особливо щодо вартості енергоносіїв. Причому їхнє систематичне подорожчання, яке навіть не завжди адекватне рівню інфляції, зумовлює потребу в перегляді нормативів не лише за елементами "Паливо" чи "Енергія" на технологічні цілі, але й практично за всіма матеріальними затратами через післядію цінового подорожчання енергоносіїв, яка впливає на вартість доставки, отже, собівартість запасів.

Таким чином це зумовлює необхідність періодичного уточнення нормативів витрат, причому досить частого, а не тільки раз на рік, чи квартал – в умовах інфляції, як пропонують зарубіжні дослідники [116, 156]. Разом з тим ми погоджуємося, що нормативну собівартість продукції, яка входить у запаси, небажано міняти протягом року, оскільки це ускладнює узгодження планових і фактичних показників прибутку і підвищує ймовірність серйозних розходжень у вартості запасів при проведенні їхньої інвентаризації [116, 156]. Виходом тут може бути відображення вартості запасів за незмінною собівартістю, і включення у нормативи лише різниць вартості сировини і матеріалів, які надходять на підприємство за новими цінами. У такому випадку, незалежно від

того, який із методів оцінки виробничих запасів застосовується (ЛІФО, ФІФО, середньозваженої собівартості), до повного витрачання минулих запасів (або до кінця поточного року, коли запасів достатньо і вони будуть перехідними на майбутній рік) їхня оцінка має бути незмінною, тобто відображатись за колишньою вартістю. Далі ж необхідно врахувати нові надходження сировини і матеріалів. Така методика дозволяє забезпечити довшу "живучість" розрахованих нормативів витрат, що з огляду на високу трудоемкість їхнього визначення є немаловажним, і співставність даних фінансового й управлінського обліку.

Нормативи витрат в управлінському обліку використовуються не лише для контролю за дотриманням кошторисів та планування прибутку в процесі діяльності, але й для прогнозування можливостей виробництва продукції на перспективу, забезпечення його сировиною, робочою силою, виробничими потужностями. При наявності відповідної комп'ютерної бази є можливість оптимізувати виробництво з урахуванням обмежуючих факторів. Правда, у сучасних умовах головним обмежуючим фактором є недостатній платоспроможний попит на продукцію, хоч ринок нею, в тому числі і такою, що виробляється на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, не насичений. Однак, попри це, можливість для нарощування виробництва і збуту такої продукції існує, і оптимізація факторів виробництва на базі використання системи нормативів витрат в управлінському обліку дозволяє вести його ефективніше. Таким чином, значення нормативів витрат виходить поза межі власне облікової функції, оскільки, як уже зазначалось, управлінський облік цим не обмежується, а в першу чергу, займається поданням інформації для планування і контролю в процесі управління.

### **2.3. Методика управлінського обліку відхилень витрат від нормативів**

Після того, як узгоджені детальні плани організації виробництва, реєстрація фактичних результатів діяльності стає рутинною функцією. Значення мають лише відхилення від нормативів, оскільки вони є сигналами і потребують уваги керівництва, в центрі уваги якого має бути не само відхилення, а його причина. Відхилення сигналізує про наявність проблеми, яка може означати дефект у функціонуванні, плануванні чи зміні умов, на яких ґрунтувались нормативи [116, 13]. Тому впровадження управлінського обліку в Україні – проблема перш за все якісного рівня підготовки менеджерів, а не суто працівників обліку. Адже традиційно дані бухгалтерського обліку додатково опрацьовуються економістами планового відділу і у формі аналітичних таблиць передаються на розгляд галузевих спеціалістів-технологів та керівників структурних підрозділів. Така практика, крім того, що вона передбачає зайву ланку у схемі використання інформації, зумовлює хронічне старіння даних, що унеможлиблює їх використання менеджерами для виправлення становища. Лише при умові, що дані управлінського обліку будуть зрозумілі менеджерам без будь-якого додаткового опрацювання, можна досягти поставленої мети. Це потребує як підвищення рівня підготовки облікових працівників щодо знання особливостей технології виробництва, так і рівня підготовки менеджерів щодо облікового забезпечення інформації, необхідної для управління виробництвом, бо відсутність взаєморозуміння між ними зумовлює те, що перші виконують значний обсяг роботи, який менеджери просто ігнорують. У кінцевому підсумку це приводить до ще більших збитків, ніж вони могли б бути, оскільки до ймовірних додаються немалі витрати на формування блоків незатребуваної інформації.

Хоч теорія аналізу відхилень у вітчизняній науці досліджена досить глибоко, її практичне застосування надто обмежене. Навіть у тих випадках, коли використовується факторний аналіз, далі визначення впливу узагальнених

факторів на більшості підприємств не йдуть. Наприклад, при зменшенні прибутку від реалізації, як правило, обмежуються констатацією числових значень впливу обсягу, ціни, собівартості, у той час, як за кожним негативним значенням згаданих факторів прихована ціла гама недоліків як управлінської діяльності відповідних менеджерів, так і зумовлених об'єктивними причинами. Однак власне лише глибоке розчленування негативних значень будь-якого відхилення від нормативів на першопричини їх виникнення дозволяє приймати конкретні заходи щодо локалізації наслідків, або ж запобігання у майбутньому. Такий підхід вимагає вдумливого і скрупульозного аналітичного осмислення результатів управлінського обліку, що, звичайно, зумовлює необхідність перегляду ставлення менеджерів до інформаційного забезпечення своєї діяльності. Поки-що більшість з них, як свідчать дослідження вчених [68, 40], покладаються при прийнятті управлінських рішень головним чином на свій минулий досвід і вироблену на його основі інтуїцію, ніж на інформацію управлінського обліку.

Оскільки психологія і біологія інтуїції до цього часу не досліджені з достатньою вичерпністю, наслідком висловити припущення, що вона формується на підставі складної трансформації в розумовій діяльності людини набутої нею в минулому і здобутої в процесі поточного осмислення інформації. Від всебічності інформаційного забезпечення розумової діяльності управлінських працівників, на нашу думку, залежить і глибина інтуїтивності, її адекватність об'єктивним економічним процесам і законам. Відомо, що велику роль у забезпеченні обґрунтованості дій керівників і спеціалістів відіграє набутий ними практичний досвід, який повинен бути органічно поєднаний з професійними теоретичними знаннями. Досвід же, за нашим переконанням, це нагромадження всебічної інформації, яка запам'ятовується людиною і служить основою для вибору нею оптимальних рішень, в тому числі і неординарних, хоч останні і не витікають безпосередньо з набутого досвіду.

Процес формування і формулювання неординарних рішень, таким чином, не є безпосереднім наслідком інформаційного забезпечення розумової



діяльності людини, в тому числі й управлінської. Однак участь у цьому процесі інформації, якою володіє індивід, на нашу думку, безспірна. Зокрема, дослідження зарубіжних вчених свідчать про те, що при прийнятті рішень інтуїтивні відчуття в більшій мірі впливають на цей процес у керівників вищого ешелону влади, тобто тих, які, як правило, мають значно ширшу інформацію і більший практичний досвід [137, 142]. Практичний же досвід, на нашу думку, є продуктом діалектичного засвоєння інформації протягом тривалого періоду, що дає можливість сформуванню професійної впевненості працівників, так і їх фундаментальні знання і розуміння проблем, з яких приймаються управлінські рішення. Зовні це виглядає як прийняття рішень виключно на основі інтуїції.

Внаслідок особливостей природи людини накопичена нею інформація проходить в процесі розумової діяльності складне препарування, в результаті якого визначаються багатозначні діалектичні взаємозв'язки і закономірності, які відображають як ті процеси, що вже відбувались в дійсності, так і такі, які можуть виникнути в перспективі після прийняття відповідних управлінських рішень.

Таким чином, вихідним методологічним аспектом, який визначає необхідність і роль інформації для здійснення управління виробництвом, на наш погляд, має бути її адекватність тим процесам, що відбуваються у галузі, з однієї сторони, і запитам працівників сфери управління щодо необхідного обсягу інформації та можливостям її засвоєння - з іншої. Такий методологічний підхід зумовлює визначення обсягу інформації, який необхідно враховувати при організації управлінського обліку. В ньому відображається діаметрально протилежні вимоги до системи управлінського обліку, які можна схематично зобразити у вигляді різноспрямованих векторів, під впливом яких формується система звітних показників (рис.2.9).



**Рис.2.9. Формування системи показників управлінського обліку підприємств**

Розглядаючи характеристики наведених векторів, можна відзначити як об'єктивні, так і суб'єктивні складові їх формування. Так, вектор максимізації обсягу показників, на нашу думку, об'єктивно обмежуються першими двома факторами. З розвитком наукових досліджень методологічного і методичного забезпечення управлінського обліку проходить процес застосування нових показників, які глибше відображають досягнуті результати діяльності. Це зумовлює розширення кола показників, що використовуються в управлінській діяльності.

Вектор мінімізації обсягу показників також формується під впливом об'єктивних і суб'єктивних чинників. До суб'єктивних можна віднести рівень технічної оснащеності управлінського обліку і спосіб опрацювання інформації. З розвитком комп'ютеризації облікової і аналітичної роботи, створення повсюдно для цього автоматизованих робочих місць, ці фактори справляють все менший вплив на склад і обсяг системи показників, що використовуються в управлінській діяльності.

Разом з тим слід зазначити, що обсяг показників значною мірою залежить і від рівня компетентності працівників у сфері управління, загальної

нормативно-правової бази, що існує в господарському механізмі на кожному певному етапі. При волюнтаристському підході до здійснення управлінських функцій як на макро- так і на мікрорівні вектор максимізації показників превалює над вектором їх мінімізації.

Не применшуючи значення набутого досвіду, зазначимо, що покладатись на нього, тим більше у наших умовах, коли він формується у якісно відмінному від ринкових взаємовідносин середовищі директивної економіки, при прийнятті відповідальних управлінських рішень не можна. Непрямим доказом помилковості рішень, прийнятих за традиційним підходом, сформованим за умов превалюючої дії неекономічних методів регулювання виробництва, служать у цілому виробничо-фінансові результати більшості споріднених підприємств у порівнянні з окремими з них, які в тих же умовах забезпечили не тільки стабільність економічних показників діяльності, але й прирістні зрушення за окремими параметрами (табл.2.4).

Таблиця 2.4

**Порівняння результатів діяльності окремих підприємств із заготівлі та переробки зерна Тернопільської області за 1996-2000 роки**

Назва підприємств	Обсяги виробництва у порівняльних цінах, тис.грн.			Сума прибутку (збитку), тис.грн.			Рівень рентабельності, %		
	1996р.	2000р.	2000р. до 1996р., %	1996р.	2000р.	2000р. до 1996р., %	1996р.	2000р.	2000р. до 1996р., (+, -)
Борщівський комбінат хлібопродуктів	3926,7	1146,3	29,2	463,0	139,4	30,1	33,2	24,8	-8,4
Заліщицький комбінат хлібопродуктів	1115,9	288,0	25,8	169,8	0,3	0,0	26,5	0,1	-26,4
Кременецький комбінат хлібопродуктів	4651,3	1487,9	32,0	241,3	-106,9	-	32,7	0,4	-32,3
Тернопільський комбінат хлібопродуктів	27299,0	25147,0	92,1	2281,7	1889,6	82,8	39,4	37,5	-1,9
Чортківський комбінат хлібопродуктів	16971,0	19369,2	114,1	1126,5	1647,0	146,2	34,3	37,7	+3,4

Хоч об'єктивні умови діяльності наведених підприємств із заготівлі та переробки зерна були однаковим, однак окремі з них не тільки не знизили рівня ефективності, але й суттєво його підвищили. Зокрема, Чортківський комбінат хлібопродуктів щороку збільшував масу отриманого прибутку у той час, як Борщівський та Заліщицький комбінати хлібопродуктів, які мають навіть

спільні з попереднім підприємством зональні особливості заготівлі сировини, різко знизили прибутковість виробництва. Такі ж контрасти спостерігаються на інших підприємствах, що свідчить про різний рівень адаптації управлінців до умов ринкового середовища.

Дослідження на підприємствах із заготівлі та переробки зерна виявили, на перший погляд, дивну закономірність: на початку роботи обладнання брак незначний, а через рік-два його експлуатації – значно збільшується. Це зумовлює підвищення фактичних питомих витрат праці, частково й матеріалів, на одиницю готової продукції. При визначенні нормативів змінних витрат на одиницю продукції такі непередбачувані витрати заздалегідь визначити неможливо. Однак їхній вплив на відхилення загальних витрат від нормативних необхідно обов'язково враховувати, оскільки такі витрати, хоч і є нерегулярними, все-таки повторюються, особливо, коли знос обладнання, який є основною причиною збільшення питомої ваги браку, досить значний. Разом з тим це певною мірою об'єктивний фактор, який не залежить від діяльності центрів відповідальності. Тому непередбачувані витрати, що зумовлені об'єктивними чинниками, слід відображати окремо, оскільки вони стосуються лише частини готової продукції. У зв'язку з цим ми не поділяємо думки, що з урахуванням подібних ситуацій може бути встановлена зважена нормативна собівартість готового продукту, розрахована на виконання таких операцій відносно визначеної наперед процентної частки всього обсягу [116, 148]. Такий спосіб міг би бути об'єктивним при умові, що додаткові витрати на повторну обробку продукції внаслідок дефектів у роботі обладнання, зумовлених його наростаючим зносом, можна передбачити. Однак річ якраз у тім, що саме це, як свідчать наші спостереження, передбачити неможливо. Взагалі існує певна закономірність, що при вищому рівні зносу обладнання збільшується кількість бракованої продукції. Однак ця залежність не прямолінійна, навіть не криволінійна, а скоріше зигзагоподібна, оскільки здійснювані профілактичні ремонтні заходи дозволяють на певний час відновлювати якісні параметри обладнання і кількість забракованої продукції після цього певний час не

перевищує звичайного обсягу. В той же час із дальшим старінням обладнання цей час стає все коротшим, профілактичне обслуговування частішим і дорожчим, а кількість браку зростає стрибкоподібно, по висхідній.

Тому ми схильні притримуватись іншої методики фіксування непередбачених витрат, зокрема затрати, пов'язані з операціями, що виконуються у випадку необхідності у зв'язку з непередбачуваними обставинами, повинні розглядатись як відхилення затрат і не включатись у нормативну собівартість продукції. Такий спосіб виключення впливу непередбачуваних витрат більш точний, ніж попередній і набагато простіший. Тут досить відобразити кількість забракованої продукції за кожну зміну у спеціальному документі, щоб на основі цих даних виявити, наскільки фактичні дані відхиляються від нормативних. Далі спеціалісти сектору управлінського обліку повинні внести необхідні коригування щодо витрат центру відповідальності (рис.2.10).

**А К Т**  
**про кількість забракованої продукції**

“28” липня 2000 р.

Зміна № 2

Майстер Чолоч Г.С. цеху виробництва макаронних виробів

У результаті відключення електроенергії з 19 до 24 год  
(причина браку)

\_\_\_\_\_ виявилась некондиційною продукція:

Назва продукції	Одиниця виміру	Кількість	Характеристика якісних відхилень від нормативних параметрів якості
<i>Латша</i>	<i>кг</i>	<i>145</i>	<i>Злипання в тістоподібну масу</i>

Акт підписали:

Майстер зміни \_\_\_\_\_ *І.В.Занько*

Лаборант \_\_\_\_\_ *М.С.Грабова*

Начальник цеху \_\_\_\_\_ *В.С.Судомляк*

**Рис.2.10. Зразок документа для відображення кількості забракованої продукції**

У цьому акті можна відобразити кількість забракованої продукції протягом робочого тижня чи декади, враховуючи технологічні особливості певних виробництв. Адже брак в тому чи іншому обсязі допускається практично кожної зміни. При цьому не завжди є можливість, особливо у серійному виробництві, виявити момент, коли кількість браку перевищила його норматив. У кінці кожної зміни, або навіть у перервах, досить легко можна порівняти фактичну кількість забракованої продукції із встановленим нормативом браку та відобразити відхилення у запропонованому акті. При цьому навіть при опрацюванні даних на комп'ютері можна використати його як макет машинограми.

У перспективі, при переведенні технології виробництва продукції на автоматизоване регулювання процесів, можна буде отримувати інформацію про відхилення від нормативів, в тому числі і щодо браку, безперервно, як сигнали відповідних датчиків. Зараз же це можливо лише за наведеною відомістю (рис.2.5), оскільки навіть при наявності автоматизованих робочих місць менеджерів центрів відповідальності (начальників цехів) доводиться спочатку вводити потрібну інформацію, а вже після цього можна отримати потрібну машинограму. Враховуючи, що протягом зміни менеджер не може робити це системно, оскільки змушений контролювати хід виробництва за цілим рядом інших параметрів, визначення відхилень кількості забракованої продукції від нормативу і при опрацюванні даних на комп'ютері можна зробити зараз лише в кінці зміни чи у перервах.

Сказане не означає, що застосування комп'ютерів на робочих місцях менеджерів центрів відповідальності недоцільне. Навпаки, дієвість системи управлінського обліку можна реально забезпечити при умові виявлення будь-яких відхилень фактичних витрат від нормативних у період, який мінімально віддалений від моменту виникнення витрат. Разом з тим, як і будь-яка система, управлінський облік має численні складові сегменти, стикування між якими вимагає складних переходів від одних вимірників до інших, що відображається у цілому ланцюгу статистичних, аналітичних і суто облікових процедур

розрахунків, групувань, переведень тощо. До того ж в управлінському обліку важливим є не тільки фіксування інформації, але її аналітичне осмислення якомога ширшим колом фахівців, які справляють суттєвий вплив на формування ефективності виробництва. Це зумовлює значні витрати робочого часу як менеджерів різного рівня, так і облікових працівників на їх виконання, що об'єктивно зумовлює відрив моменту виявлення відхилень за нормативами від фактів виникнення витрат. Тобто, потреба у інформації і можливість її формування мають різновекторну спрямованість, а віддаленість потрібної інформації про відхилення фактичних витрат від нормативних прямо пропорційна її обсягу та складності для опрацювання. Тому лише з допомогою опрацювання інформації в автоматичному режимі за відповідними програмами безпосередньо на робочих місцях менеджерів центрів відповідальності та стикування такої обробки із системою управлінського обліку в цілому, що об'єктивно зумовлює застосування тут комп'ютерів на кожному робочому місці, об'єднаних у єдину мережу, можливе ефективне використання таких даних менеджерами.

Специфічними особливостями виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна є те, що тут є значні сезонні коливання обсягу сировини яка надходить від господарств-виробників. Зокрема, зерно надходить на хлібокомбінати здебільшого у липні-вересні. Це зумовлює різке зростання обсягу операцій, відтак витрат праці у пікові періоди заготівлі сировини. Певною мірою така сезонність враховується шляхом зарахування на роботу тимчасових працівників. У цьому випадку витрати на оплату праці включені у нормативи і контроль за дотриманням їх ведеться за загальною методикою В більшості ж випадків при збільшенні надходження сировини проти обсягу, який був вихідним при розрахунку нормативів витрат на оплату праці, продовжують тривалість змін чи встановлюють двозмінну роботу, виплачують надбавки за зверхурочну роботу або ж преміальні при роботі у другу зміну. Тому виникають відхилення від нормативів витрат на оплату праці, які необхідно враховувати при їх аналізі.

Як правило, на практиці такий аналіз проводиться після того, як нарахована заробітна плата, тобто в кінці місяця. Таким чином тут у загальній сумі відхилень є такі, що зумовлені наведеними вище об'єктивними причинами. У результаті послаблюється дієвість управлінського обліку щодо спонукання активного впливу менеджерів на локалізацію негативних чинників, оскільки оперативно не виявляються відхилення, зумовлені ними.

Тому пропонуємо у таких випадках складати рапорт про непередбачені витрати праці, у якому відображати суму відхилень на оплату праці за зверхурочні роботи чи доплати за роботу у другу зміну (рис.2.11).

### **РАПОРТ № 5** **про додаткові витрати оплати праці**

Назва підприємства Чортківський КХП

Дата - <i>20.08.200-р.</i>	Зміна – <i>Майстра Вірта М.П.</i>	Причина додаткових витрат – <i>позазмінна робота по відвантаженню борошна</i>		
Прізвище, ім'я та по- батькові робітників	Табельні номери	Відпрацьовано годин, виконано робіт	Розцінка за одиницю (год., обсяг виконаної роботи), грн.	Нараховано оплати праці, грн.
1. Козачук Г.В.	6004	3	2,46	7,38
2. Баров С.П.	6002	3	2,46	7,38
3. Кужда В.С.	6007	3	2,46	7,38
РАЗОМ	х	9	х	22,14

Майстер зміни \_\_\_\_\_ Вірт М.П.

Рис.2.11. Пропонована форма рапорту про непередбачені в нормативах витрати оплати праці

Хоч, звичайно, такі додаткові витрати не можна вважати безумовно не передбачуваними, оскільки, як правило, сезонне надходження сільськогосподарської сировини на переробні підприємства – об'єктивна закономірність. Однак навіть при тому, що на кожному підприємстві є необхідна інформація про динаміку коливань надходження сировини у минулі сезони, екстраполювати її певною мірою на майбутнє неможливо. У зв'язку з цим на таких підприємствах недоцільно включати доплати за зверхурочну роботу чи преміальні за роботу в нічну зміну у основні нормативи, хоч на



інших підприємствах промисловості, де сезонність виробництва відсутня, це цілком правомірно.

Застосування ж пропонованого рапорту про непередбачені витрати праці на підприємствах із заготівлі та переробки зерна дозволяє виокремити об'єктивно зумовлені додаткові витрати за статтею "Оплата праці" від спричинених суб'єктивними факторами. До того ж це можна робити не *post factum*, а у момент виникнення витрат, що підвищує дієвість управлінського обліку.

Сумарні витрати за статтею "Оплата праці" залежать від того, наскільки ефективно використовується праця, оскільки, по суті, вони є добутком кількості затраченої праці в годинах на виробництво певного виду продукції (виконання операцій, робіт), і нормативної тарифної ставки. Однак інколи виникають відхилення і за рахунок зміни фактичних тарифних ставок. Тому при фіксуванні сумарних відхилень оплати праці необхідно виокремити вплив на них як ефективності використання оплати праці, так і зміни тарифних ставок.

Для цього в управлінському обліку використовують інформацію із робочих замовлень-нарядів, складених на основі маршрутних технологічних карт, у яких відображено як нормативні, так і фактичні дані про витрати праці, нараховані суми її оплати (рис.2.12).

Такі замовлення-наряди повинні бути складені до початку зміни (інколи, з урахуванням технологічних особливостей виробництва їх складають перед початком технологічних операцій). Протягом зміни тут відображають відпрацьований час у годинах, кількість одиниць продукції, яка пройшла обробку на відповідній технологічній стадії (операції). Тут же вказують прізвища, ім'я та по батькові робітників, їхні табельні номери, що є необхідним для нарахування їм оплати праці у фінансовому обліку. Однак якщо у фінансовому обліку інформація із замовлень-нарядів використовується двічі на місяць (при нарахуванні оплати праці, визначенні суми авансу), то в управлінському обліку її використовують щоденно, а то й щозміни, для

фіксування відхилень фактичних витрат на оплату праці від нормативних і оперативного реагування на це менеджерів.

### НАРЯД-ЗАМОВЛЕННЯ № 491

На відвантаження борошна у Державний резерв  
(вид роботи)

Назва підприємства Чортківський КХП

Дата - <u>20.08.2000р.</u>		Підрозділ (центр відповідальності) – <u>склад готової продукції</u>			Зміна – <u>Майстра Вірта М.П.</u>		Кількість працівників за нормою – <u>3</u> чол.		
№ п/п	Зміст робіт	Розряд роботи	Одиниця виміру	Норма часу, год.	Кількість роботи за нормою	Розцінка, грн.	Фактичні дані		
							Обсяг виконаної роботи	Відпрацьовано годин	Сума нарахованої оплати праці, грн.
1	Завантаження вагонів борошном	IV	т	8	40	1,4	40	8	41,60
2									

Наряд-замовлення  
видав зав.складом Рогіз В.В.

Приняв майстер  
Вірт М.П.

Рис.2.12. Пропонована форма наряду замовлення для контролю за використанням праці

Таке фіксування проводять із урахуванням частини відхилень, зумовлених нестандартними умовами праці та її непередбачуваними витратами. Тому в першу чергу тут визначають на підставі наведених вище рапортів про витрати праці і матеріалів на непередбачені зміни у технології виробництва та актів про кількість забракованої продукції відповідну частину відхилень, яку враховують за відповідними центрами відповідальності. Якщо виявиться, що вся сума відхилень якраз і зумовлена цими причинами, аналіз впливу факторів не проводять, оскільки на них не припадає жодних сум. У тих же випадках, коли загальна сума відхилень більша, ніж зафіксована у наведених рапортах чи актах, проводять факторний аналіз впливу на решту суми відхилень ефективності використання праці та зміни тарифних ставок.

Такий аналіз має бути практично невіддільний від моменту фіксування інформації, оскільки втрата оперативності при проведенні аналізу в

управлінському обліку означає практично незворотні втрати праці при продовженні виробництва в умовах, що зумовлюють зазначені відхилення. У той же час при будь-якому рівні оперативності такого аналізу (навіть із застосуванням комп'ютерів) він все ж таки є у певній мірі запізним, оскільки виявляє відхилення, що відбулись в минулому, а тому вплинути на них неможливо.

Однак, нехтувати цим не слід, оскільки він дозволяє виправити ситуацію, що виключає негативний вплив відхилень у майбутньому. При цьому чим більше наблизений момент до фактів виникнення негативних відхилень від нормативів, тим менша кратність їхнього повторення, отже, менші загальні втрати як центрів відповідальності, так і підприємства в цілому.

Отже, в управлінському обліку практично забезпечується оперативний контроль за дотриманням нормативів витрат як у момент виникнення відхилень (непередбачені витрати), так і щозміни, на відміну від традиційної системи контролю, за якою оперативно аналізуються всі дані про виробництво продукції, в той час як на показники витрат праці, сировини і матеріалів увага звертається лише після завершення календарного місяця. Хронічне ж запізнення бухгалтерського обліку призводило (і призводить) до того, що дані про витрати виробництва за елементами стають відомими лише 5-10 числа наступного місяця, що унеможливорює локалізацію негативних факторів, які зумовили відхилення від нормативів, у якомога коротшому минулому періоді виробництва, і пролонгує їхню дію на наступний. Таким чином значна частина відхилень виявляється і, по можливості, ліквідується неперервно, що зменшує непродуктивні втрати, оскільки кратність повторення окремих негативних факторів мінімізується відразу. Дія іншої частини негативних факторів локалізується після їхнього виявлення на наступному етапі контролю – після закінчення зміни чи технологічного циклу операцій із переробки зерна.

Такий дворівневий контроль відхилень від нормативів в управлінському обліку дозволяє активно впливати на формування витрат виробництва шляхом

коригування технологічного режиму, вжиття інших організаційних заходів менеджерами центрів відповідальності, спрямованих на дотримання встановлених нормативів, що забезпечує у кінцевому підсумку мінімальну собівартість продукції при існуючих умовах виробництва як основу високої ефективності підприємства.

#### **2.4. Забезпечення взаємозв'язку управлінського та фінансового обліку витрат виробництва**

У вітчизняній системі бухгалтерського обліку і аналізу відхилення фактичних витрат фіксуються і аналізуються, як правило, не в момент виникнення, а через тривалий термін, що практично відбувається в наступних тижнях звітного місяця. На обмеженості традиційної системи бухгалтерського обліку наголошує Я.В. Соколов: "У бухгалтерському обліку досі немає прийомів, які б дали змогу виявляти результати господарської діяльності на будь-який поточний момент. На даний час ці результати виводяться на чітко визначені моменти, причому розраховані таким чином показники мають, по суті, історичний характер, оскільки аналіз отриманої інформації вже не може допомогти виправити допущені помилки" [95, 337]. Зайве підкреслювати, що така запізнена інформація не може стимулювати активність менеджерів у пошуку резервів зниження витрат. У більшості випадків реакція на відхилення фактичних витрат від нормативних є пасивною, що не можна вважати оптимальним.

Між тим вже на стадії виникнення витрат є можливість засобами управлінського обліку фіксувати відхилення від нормативів за цілим рядом елементів. Зокрема, при отриманні матеріалів можна відразу ж визначити відхилення їх вартості від спрогнозованої і виключити їхній вплив на загальну суму витрат будь-якого підрозділу. Це дозволить зосередитись при наступному аналізі відхилень фактичних витрат від нормативних, спростити його, адже не буде потреби визначати якими ж факторами вони зумовлені, оскільки це може

відбутись у такому випадку лише із-за кількості витрачених матеріалів. Однак така постановка управлінського обліку вимагає забезпечення роздільного обліку нормативної вартості сировини, інших товарно-матеріальних цінностей та відхилень від неї. У сучасних умовах це можливо, оскільки внесеними змінами до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" передбачена можливість ведення окремих субрахунків до рахунків обліку запасів, на яких можна відображати транспортно-заготівельні витрати з наступним розподілом їх за методом середнього відсотка. На нашу думку, за аналогією так само можна обліковувати і відхилення фактичної вартості від нормативної як за товарно-матеріальними, цінностями так і за іншими елементами витрат.

У той же час це здійснимо при умові обробки облікової документації на комп'ютерах, оскільки при ручному опрацюванні робочий час працівників обліку буде використано нераціонально: замість аналітичного осмислення облікової інформації вони більшу частину змушені будуть витратити на рутинну роботу щодо визначення відхилень за кожним документом, відображення їх в облікових реєстрах за матеріальними рахунками, а потім за аналітичними рахунками витрат. В умовах автоматизованої обробки документів цей перекося ліквідується.

Таким чином машинограма з відображення витрат в управлінському обліку не може бути однаковою з відповідним реєстром фінансового обліку. Якщо в останньому достатньо нагромаджених витрат за елементами, визначеними у відповідності із субрахунками класу 8 нового плану рахунків, причому загальною сумою за всіма видами продукції, то в управлінському обліку цього не досить. Для прикладу за елементом фінансового обліку, для якого передбачено субрахунок 801 "Витрати сировини й матеріалів" в управлінському обліку потрібна детальна розшифровка за кожним найменуванням, видом, сортом сировини чи матеріалів.

При цьому тут мусять бути відображені як кількісні, так і вартісні показники за нормою і фактично, відхилення від нормативів із розчленуванням

їх за факторами, оскільки, як зазначає С.С.Сатубалдін, управлінський облік має справу з класифікацією витрат, записом, накопичуванням собівартості видів виробів і витрат за центрами відповідальності або центрами прибутку, складанням кошторисів і звітності про витрати і їх аналізом, підготовкою інформації керівництву для вибору оптимальних рішень [92, 7]. У зв'язку з цим типова форма розроблюваної таблиці РТ-12 "Облік затрат на виробництво", яку відкривають до журналу 5 (5А), а за аналогією з нею будують машинограму при обробці документів на комп'ютерах, для управлінського обліку непридатна. Пропонована форма машинограми може бути такою (табл.2.5).

**Машинограма (відомість) управлінського обліку витрат  
на розмелювання зерна Чортківського комбінату хлібопродуктів за вересень 2000 р.**

№	Витрати за елементами (назва) у розрахунку на 1 тону зерна	Одиниця виміру	Кількість		Відхилення (+,-)	Сумарні витрати, грн.		Відхилення, всього, грн. (+,-)	В тому числі за рахунок:	
			За нормою	Фактично		За нормою	Фактично		Збільшення (зменшення) обсягу виробництва (+,-)	Перевитрати (економії) кількості (+,-)
1.	Матеріальні витрати – всього	грн.	x	x	x	34,23	34,92	+0,69	-	+0,69
	в тому числі:									
2.	- паливо (газ)	м <sup>3</sup>	1,36	1,34	-0,02	0,39	0,38	-0,01	-	-0,01
3.	- електроенергія	кВт/год.	93,6	92,4	-1,2	16,46	16,25	-0,21	-	-0,21
4.	- вода	м <sup>3</sup>	0,107	0,110	+0,03	0,10	0,11	+0,01	-	+0,01
5.	Оплата праці	л/год.	3,9	3,95	+0,05	5,94	6,01	+0,07	-	+0,07
6.	Відрахування на соціальні заходи	%	37,5	37,5	-	2,23	2,26	+0,03	-	+0,03
7.	Амортизація	грн.	x	x	x	5,85	5,93	+0,08	-	+0,08
8.	Інші операційні витрати	грн.	x	x	x	5,91	6,14	+0,23	-	+0,23
9.	<b>РАЗОМ ВИТРАТ</b>	грн.	x	x	x	54,16	55,26	+1,10	-	+1,10

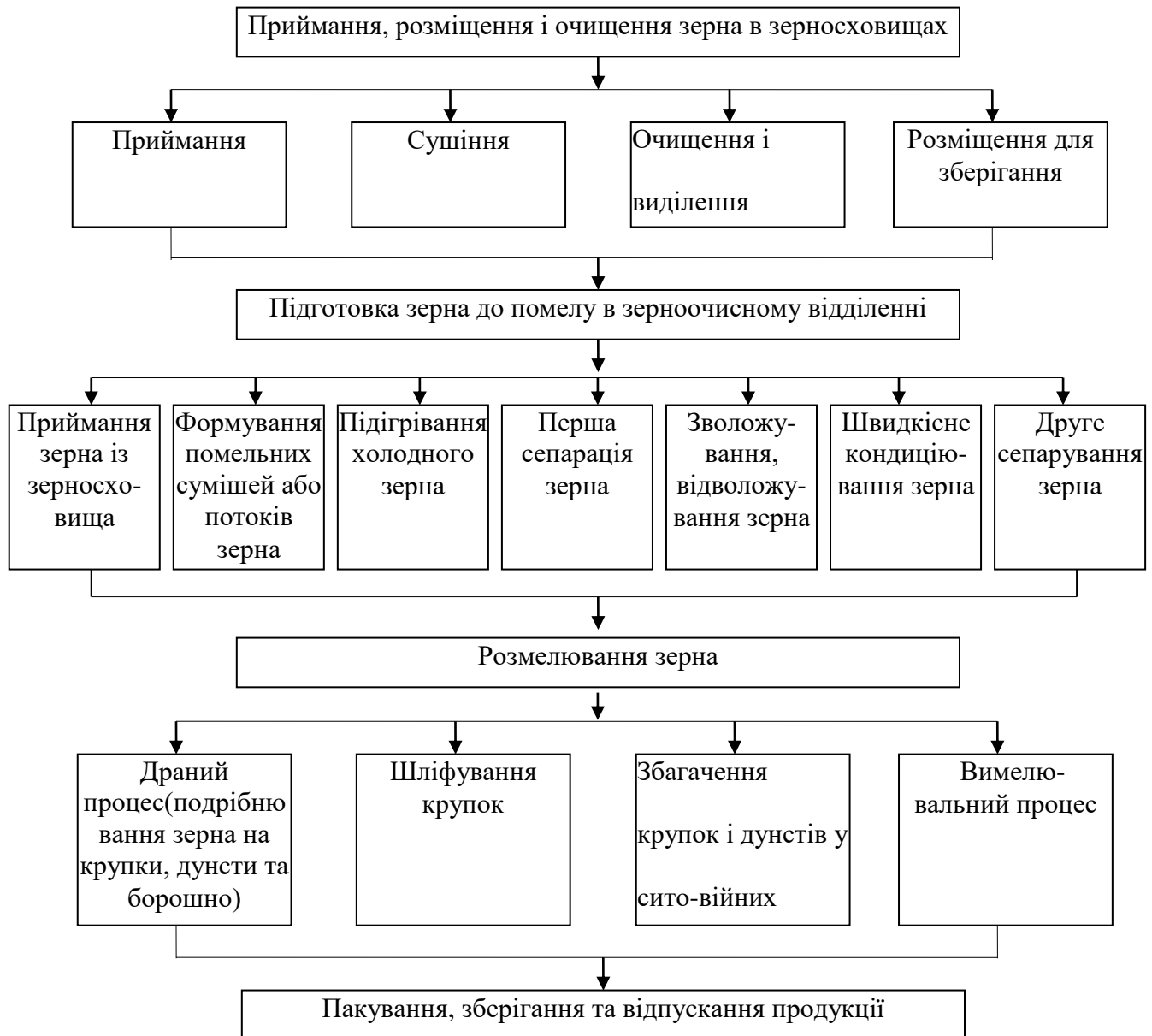
Таким чином пропонована машинограма (відомість) управлінського обліку, яка апробована на Чортківському комбінаті хлібопродуктів, забезпечує наглядну інформацію про витрати на виробництво за елементами. Загальні підсумки про фактичні сумарні витрати за кожною групою тут можуть бути звірені із традиційними аналітичними реєстрами фінансового обліку – розроблювальною таблицею РТ 12 "Облік затрат на виробництво", але при умові, що облік відхилень фактичної вартості сировини і матеріалів від нормативної в ній ведуть окремо. Якщо ж на підприємстві не відкрито окремого субрахунка до рахунків обліку запасів для обліку транспортно-заготівельних витрат, а вони відносяться на їхню собівартість відразу, що також можна робити за П(С)БО 9 "Запаси", між даними пропонованої машинограми (відомості) і розроблювальною таблицею РТ 12 "Облік затрат на виробництво" будуть певні відхилення, зумовлені зазначеною причиною.

Необхідно передбачити застосування в управлінському обліку формування контрольної інформації про витрати сировини і матеріалів, оплати праці, електроенергії тощо, а також втрати сировини на кожній технологічній стадії переробки сільськогосподарської продукції. Для цього пропонується використання відомостей побудованих у повній відповідності з технологічними картами виготовлення продукції, за наступними стадіями технологічного циклу із заготівлі та переробки зерна (рис.2.13).

Така відомість, по суті, є продовженням технологічної карти, оскільки вона повинна містити як інформацію, що є вихідною при нормуванні витрат, так і результати фіксування в управлінському обліку даних фактичного замірювання (зважування) отриманих напівфабрикатів за кожним технологічним переділом, і відповідних розрахунків питомих витрат за елементами. Ця відомість передбачає використання натуральних (кг, ц) чи умовних вимірників (кВт/год, нормогодина) без застосування грошових вимірників, оскільки на цьому етапі управлінського обліку мова йде лише про



локальні явища, які в кінцевому підсумку зумовлюють певні загальні відхилення за елементами витрат.



**Рис.2.13. Технологічний процес заготівлі та переробки зерна**

Оскільки узагальнення інформації в управлінському обліку відбувається в запропонованій раніше машинограмі як за кількістю, так і за вартістю, зазначена контрольна відомість є проміжним доповнюючим реєстром, який оперативно сигналізує про першопричини виникнення відхилень вже на окремих стадіях технологічного процесу.

Ведення контрольних відомостей обліку витрат на виробництво за операціями має бути функцією менеджерів центрів відповідальності, оскільки,

як зазначає Скоун Т., продукція – не причина виникнення затрат, а причина операцій (робі), у результаті яких виникають затрати [94, 76]. Саме поопераційний облік дозволяє визначити взаємозв'язок між витратами і продукцією.

Однак зазначені контрольні відомості повинні відразу ж передаватись у сектор управлінського обліку для коригування витрат, яке в кінцевому підсумку має бути враховане у запропонованій раніше машинограмі (відомості) обліку витрат виробництва. Органічне поєднання поопераційного обліку витрат з його узагальненням за видами готової продукції дає можливість ефективного використання переваг управлінського обліку в інформаційному забезпеченні управлінської діяльності.

При цьому слід наголосити, що така методика організації управлінського обліку передбачає функціонування закільцьованої системи автоматизованих робочих місць облікових працівників, матеріально-відповідальних осіб, менеджерів центрів відповідальності, коли відповідна інформація в автоматичному режимі передається від одних працівників до інших.

Окремі вчені, наприклад, Румак О.Х. [90, 78] вважають, що в управлінській діяльності використовується інформація безпосередньо з облікових документів і реєстрів. Інші ж заперечують це. Так, Хомин П.Я. вказує, що це не підтверджується практикою, в тому числі і наведеною попереднім автором і доводить, що єдиною інформацією, яка використовується в управлінській діяльності є звітність, в тому числі на підприємствах безпосередньо – внутрішня звітність [119, 25]. Ми не погоджуємося із такими категоричними висновками і вважаємо, що істина, як завжди знаходиться посередині. У залежності від кваліфікації менеджерів коливається рівень використання інформації із різних джерел – реєстрів обліку чи звітності. Не завжди вони можуть використати у повному обсязі навіть звітну інформацію і в таких випадках її доводиться відповідно опрацьовувати, щоб можна було сприймати належним чином.

Метою управлінського обліку є не стільки подача інформації менеджерам про досягнуті у минулому результати, скільки підготовка вихідних даних для прийняття управлінських рішень відносно ціноутворення, капітальних витрат, просування різних видів продукції, особливо з допомогою реклами, для визначення залежності між виробництвом і попитом на ринку тощо. Для цього непридатна інформація, яка відображена у фінансовому обліку і звітності, оскільки вона свідчить лише про рівень ефективності минулих рішень. Копіювання ж минулих рішень у майбутніх виробничих періодах у ринковій економіці неможливе, оскільки ситуації тут, як правило, не повторюються внаслідок зміни кон'юнктури ринку.

В даному випадку ми поділяємо думку Голова С.Ф., що важливішою рисою, яка відрізняє фінансовий облік від управлінського, є націленість. Якщо фінансовий облік описує операції, що відбулися, то основним завданням управлінського обліку є передбачення наслідків майбутніх операцій. [15, 13]. Як вказує Шеремет А.Д., фінансовий облік відображає фінансову історію організації. Бухгалтерські проводки виконуються вже після відповідних операцій. Натомість, в структуру управлінського обліку, нарівні з інформацією історичного характеру, включаються оцінки і плани на майбутнє. [128, 21].

Разом з тим, як підтверджує наше дослідження інформаційного забезпечення діяльності керівників і спеціалістів підприємств із переробки сільськогосподарської продукції, вони послуговуються здебільшого звітною інформацією про минулі періоди у формі різноманітних аналітичних таблиць, у яких наводяться цифрові дані за певні звітні періоди у порівнянні з попередніми. Хоч така інформація теж потрібна, однак вона не може бути переважаючою. Лише якісно відмінна інформація, у якій максимально враховані можливі наслідки прийняття того чи іншого управлінського рішення, може бути основою для цього. Забезпечити таку інформацію фінансовий облік не в змозі, оскільки його методика ґрунтується на фіксуванні операцій, які вже відбулися за встановленою жорстко регламентованою системою.

Характерною рисою управлінського обліку є можливість творчості. Це стосується у першу чергу способу подання інформації. Якщо у фінансовому обліку передбачена система документації за встановленими формами звітності, то в управлінському обліку можна використовувати різноманітні способи її висвітлення, які забезпечують наглядне і зрозуміле сприйняття менеджерами: графіки, діаграми, схеми, аналітичні висновки, огляди тощо. Тут можна застосувати різні методичні прийоми, в тому числі, і такі, які у фінансовому обліку не передбачені. Наприклад, інші способи розподілу накладних витрат, оскільки загально-галузева методика визначення коефіцієнта поглинання – пропорційно машиногодинам роботи обладнання, затрат праці в людиногодинах, кількості виробленої продукції у вартісному чи натуральному вираженні, прямим витратам тощо не завжди може забезпечити об'єктивне формування виробничої собівартості продукції кожного виду продукції при її значному асортименті. Тому, як справедливо зазначає Скоун Т., менеджери повинні остерігатись приймати рішення на основі даних обліку поглинутих витрат, і "повну собівартість" ніколи не можна використовувати як базу для визначення ціни продукції, що реалізується [94, 44]. Адже для розподілу непрямих витрат у світовій практиці існує безліч різних методів, що свідчить передусім про те, що вибір одного з методів є дуже суб'єктивним рішенням, яке може спричинити перекручення даних про собівартість продукції і, як наслідок, – неможливість дати адекватну оцінку динаміці прибутку – найважливішого результату діяльності будь-якого підприємства. Варто звернути увагу на визначення непрямих витрат за П(С)БО 16: "непрямі витрати – це витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом". Отже практично будь-який обраний шлях розподілу непрямих витрат не є економічно обґрунтованим. У той же час у фінансовому обліку на одному і тому ж підприємстві для однотипного виробництва застосовується якимось єдина база розподілу накладних витрат. Наприклад, на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції – це розподіл їх

пропорційно до прямих витрат. Вже побіжний аналіз засвідчує, що така методика призводить до перекладання накладних витрат на і без того дорогу продукцію. У той же час висока собівартість одних видів продукції у порівнянні з іншими зумовлюється головним чином трьома факторами: вартістю сировини, витратами енергії, тривалістю технологічного процесу і, у зв'язку з цим, значною сумою постійних витрат, що припадають на таку продукцію.

У ряді випадків прямі витрати взагалі неможливо вважати об'єктивним критерієм розподілу накладних витрат. Наприклад, підприємства хлібопродуктів, як відомо, заготовляють зерно для переробки сезонно – у липні-вересні, а переробку здійснюють протягом року. Молокопереробні підприємства практично не мають запасу сировини, оскільки заготовляють її щоденно і, як правило, відразу ж переробляють. Тому навіть на цих підприємствах уніфікований підхід до розподілу накладних витрат винятково пропорційно прямим, на нашу думку, не може вважатись обґрунтованим.

У зв'язку з цим непридатний спосіб розподілу накладних витрат пропорційно до заробітної плати робітників основного виробництва чи затрат їхньої праці у людиногодинах, оскільки викривлення виробничої собівартості продукції при цьому проходить у напрямі перекладання таких витрат на продукцію трудоємкішу, але менш фондо- і енергоємну.

Наші розрахунки переконують, що з урахуванням специфіки підприємств із заготівлі та переробки зерна найбільш придатний тут є нормативний метод розподілу накладних витрат пропорційно до кількості і якості виробленої продукції, поєднаний частково з передбаченим у П(С)БО 16 "Витрати" способом розподілу їх за нормальною потужністю машин. Однак при цьому вважаємо, що тут слід використовувати попередній варіант розподілу накладних витрат, оскільки внесені зміни до цього стандарту, на нашу думку, невдалі. Як відомо, до 1 липня 2000 року згідно згаданого стандарту розподілу підлягали як змінні, так і постійні загальновиробничі витрати. Тепер же

розподілу підлягають тільки постійні загальновиробничі витрати, а змінні повністю виключаються до затрат на виробництво продукції (робіт, послуг). У той же час прямо включити змінні витрати у собівартість продукції повністю можна лише при умові випуску одного її виду. При виробництві хоча б двох видів продукції прямо можна включити лише деякі змінні витрати, решту ж доводиться розподіляти. На підприємствах же з переробки сільськогосподарської продукції здебільшого виробляють декілька найменувань, що унеможлиблює пряме віднесення змінних накладних витрат на її собівартість.

Таким чином пропонуємо й надалі розподіляти як постійні, так і змінні накладні витрати. При цьому перші, на нашу думку, можна розподіляти пропорційно до нормальної потужності підприємства у машино-годинах, як це й передбачено у додатку №1 до П(С)БО 16 "Витрати", а другі – за нормативами, розробленими для кожного випуску продукції.

Разом з тим треба враховувати, що накладні витрати, як правило, корелюють у відповідності з чисельністю працівників апарату управління. Хоч ступінь взаємозв'язку за окремими елементами тут різна, однак в цілому така залежність досить тісна, хоча вона не прямолінійна, оскільки з ростом чисельності працюючих сума накладних витрат у розрахунку на одного працюючого дещо зменшується – від 14,2-13,8 тис. грн. до 12,3-11,9 тис грн. відповідно за 2001-20005 роки. Це зумовлено насамперед тим, що окремі елементи витрат навіть при абсолютному зростанні, зменшуються у розрахунку на одного працівника, оскільки загальна залежність тут зворотна (табл.2.6).

Таблиця 2.6

**Залежність накладних витрат від чисельності працівників на підприємствах Тернопільської області із заготівлі та переробки зерна за 2001-2005 роки**

Роки	Групи підприємств за чисельністю працівників, чол.	Кількість підприємств	У розрахунку на одного працівника, тис. грн.	в тому числі:				
				матеріальні витрати	оплата праці	відрахування на соціальні заходи	амортизація	інші операційні витрати
2001	До 60	4	14,2	5,78	3,53	1,35	2,38	1,16
	Від 60 до 80	9	13,6	5,53	3,38	1,29	2,28	1,12
	Більше 80	3	12,3	5,01	3,06	1,17	2,07	0,99
	У середньому	X	13,4	5,45	3,34	1,27	2,25	1,09
2005	До 60	4	13,8	5,62	3,44	1,31	2,32	1,11
	Від 60 до 80	9	12,5	5,09	3,11	1,19	2,10	1,00
	Більше 80	3	11,9	4,84	2,96	1,13	2,00	0,96
	У середньому	X	12,1	4,92	3,01	1,15	2,03	0,99

Наприклад, витрати на оплату праці директора, головного бухгалтера, інших працівників апарату управління завжди менші за питому вагою на тих підприємствах, де більша чисельність працюючих. Це ж стосується інших елементів накладних витрат як загальногосподарського, так і загальновиробничого призначення.

У той же час головне завдання апарату управління – організація виробничого процесу та маркетинг. Абстрагуючись поки-що від останнього, можна стверджувати, що, оскільки організація виробничого процесу поглинає робочий час менеджерів, які її здійснюють шляхом впливу на використання робочого часу робітників основного виробництва, коефіцієнти поглинання накладних витрат на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції повинні розраховуватись, виходячи із співвідношення до прямої оплати праці таких робітників, хоч за концепцією управлінського обліку, яка утвердилась у теорії, загальногосподарські витрати входять до складу витрат, пов'язаних з підготовкою і організацією виробництва, тобто ці витрати безпосередньо не відносяться до створюваної продукції (робіт, послуг), а отже, включаючи їх до собівартості продукції (робіт, послуг), не можна реально простежити причинно-наслідковий зв'язок між впроваджуваними управлінськими рішеннями і змінами обсягу випуску продукції, прибутку. В об'єктивності такого підходу переконує те, що на підприємствах із заготівлі та переробки зерна в технологічній особливості вимагають повсякденної уваги менеджерів різного рівня до організації безперебійної роботи як працівників, так і обладнання. Інколи незначні збої обертаються тут значними сумами збитків.

Однак слід зазначити, що на думку Скоуна Т. інформація про витрати може бути викривлена, коли накладні витрати включаються в собівартість продукції пропорційно заробітній платі основних виробничих працівників, частка якої в повній собівартості зменшилась. Саме така тенденція спостерігається на підприємствах із заготівлі та переробки зерна в останні роки (табл.2.7).



**Динаміка структури витрат виробництва на підприємствах України із переробки сільськогосподарської продукції за 2001-2005 рр. (%)**

Елементи витрат	Р о к и				
	2001	2002	2003	2004	2005
Матеріальні витрати	60,6	61,0	62,2	63,9	64,3
Оплата праці	15,9	14,0	13,9	12,7	12,1
Відрахування на соціальні заходи	8,0	7,8	6,8	6,4	6,2
Амортизація	6,4	6,8	7,5	8,5	8,3
Інші операційні витрати	9,1	10,4	9,6	8,5	9,1
Разом	100	100	100	100	100

Разом з тим цілком правомірно, виходячи з міркувань, наведених вище, заробітну плату і відрахування на соціальні заходи апарату управління розподіляти пропорційно до заробітної плати робітників основного виробництва.

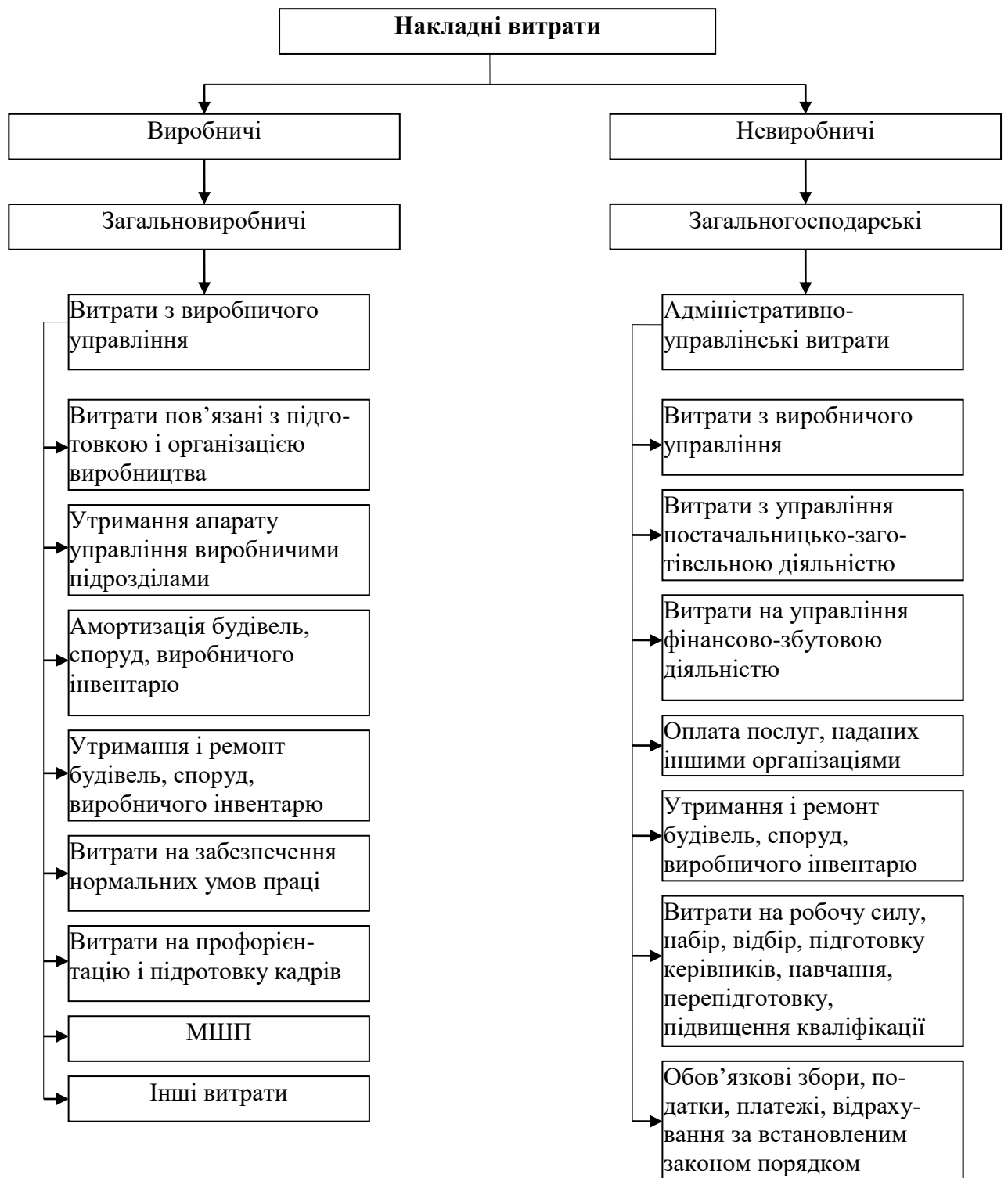
Отже, пропонований метод розподілу накладних витрат комбінований. У ньому поєднується, по суті, три методи їхнього розподілу:

сума прямої оплати праці – для розподілу частини постійних витрат, а саме заробітної плати працівників апарату управління та відрахувань на соціальні заходи;

кількість машино-годин роботи обладнання – для розподілу решти постійних накладних витрат;

нормативна одиниця продукції – для розподілу змінних накладних витрат.

При цьому ми не претендуємо на абсолютну непогрішимість запропонованого методу розподілу накладних витрат, оскільки вони складаються із значної кількості елементів витрат, поведінка кожного з яких своєрідна, що зумовлює неможливість зведення їх до якого-небудь спільного знаменника, тобто бази розподілу взагалі (рис.2.14).



**Рис.2.14. Склад накладних витрат за елементами**

Логічний аналіз наведеного переліку накладних витрат переконує, що наприклад, витрати на утримання і ремонт будівель і споруд можна розподіляти як пропорційно до кількості машино-годин роботи обладнання, так і в залежності від обсягу виробництва продукції за нормативами – у залежності

від того, за яким із способів у даному конкретному випадку проявляється тісний взаємозв'язок.

Говорячи про відмінності управлінського та фінансового обліку, ми не поділяємо думки, що управлінський облік повинен ґрунтуватись в Україні на засадах автономного існування його рахунків [16, 4]. У такому випадку послаблюється контроль у першу чергу за формуванням витрат виробництва, що зумовлює цілий шлейф помилок за принципом ланцюгової реакції аж до визначення виробничої собівартості продукції та фінансових результатів. Особливо зростає ймовірність таких помилок при багатогалузевому виробництві з різноманітною номенклатурою продукції. У зв'язку з цим групування витрат за їх видами (прямі, непрямі, у тому числі на управління та збут, нерозподілені витрати) здійснюється за великою кількістю об'єктів обліку. При подальшому їх розподілі між видами продукції неминуче виникають помилки, які, як свідчать калькуляції на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, досягають 10-15 і більше відсотків. Ці похибки, крім викривлення реальної інформації в управлінському обліку, спричинюють далекосяжні негативні наслідки у ціноутворенні, відтак економічні санкції за недостовірність інформації податкового обліку.

Тому на підприємствах України із заготівлі та переробки зерна, за нашим переконанням, повинна застосовуватись інтегрована система управлінського обліку. Переплетену систему управлінського обліку можна застосовувати на малих підприємствах, в тому числі і переробних галузях, де, як правило, вузькоспеціалізоване виробництво і незначна номенклатура продукції, яка тут виробляється.

Саме ці міркування можуть бути, об'єктивною основою щодо вибору моделі управлінського обліку на конкретному підприємстві, а не аргументація, що, оскільки Україна має досить жорстку систему державного регламентування обліку та звітності, то більш доцільним у нас є використання досвіду європейських країн зі значним державним регулюванням економіки [15, 14]. Така аргументація, крім того, що вона суперечить праву підприємств

щодо самостійного вибору системи і форми управлінського обліку, встановленому законодавчо [30] при умові її прийняття неминуче зумовить стагнацію розвитку управлінського обліку взагалі. Відсутність альтернативи у будь-чому, як свідчить історія розвитку суспільства, зумовлює застій і витікаючі з цього негативні наслідки. Це повною мірою підтверджує і наш вітчизняний досвід за будь-яким напрямом розвитку наукових досліджень, у тому числі і в галузі бухгалтерського обліку.

Суть інтегрованої системи обліку, яка застосовується у практиці промислових підприємств США, Великобританії, Канади та інших країн англо-американської групи в тому, що рахунки виробничого обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку. У країнах Європи (Бельгія, Німеччина, Франція) застосовується здебільшого так звана переплетена система обліку, при якій рахунки виробничого і фінансового обліку не кореспондують між собою [16, 4]. Взаємозв'язок між фінансовим і виробничим обліком досягається за допомогою відповідних контрольних рахунків, записи на яких є протилежними за кореспонденцією.

Зокрема, якщо, наприклад, підприємство придбало сировини на суму 5000 грн., за інтегрованою системою обліку треба скласти кореспонденцію рахунків дебет "Сировина", кредит "Розрахунки з кредиторами" – 5000 грн.; подальше використання сировини – дебет "Виробництво", кредит "Сировина" – 4000 грн.

У переплетеній системі обліку записи будуть такими:

- дебет "Контрольний рахунок фінансового обліку", кредит "Розрахунки з кредиторами" і одночасно дебет "Сировина", кредит "Контрольний рахунок виробничого обліку" – 5000 грн.; подальше використання сировини – дебет "Виробництво", кредит "Сировина", тобто, так само, як і за інтегрованою системою. Взаємозв'язок же даних контрольних рахунків здійснюється далі через таку кореспонденцію:

- дебет "Дебітори", кредит "Контрольний рахунок фінансового обліку", наприклад, на суму виручки за реалізовану продукцію – 20000 грн.; дебет

"Контрольний рахунок виробничого обліку", кредит "Прибутки і збитки" – 20000 грн. При цьому сальдо "Контрольного рахунка фінансового обліку" завжди дебетове, а "Контрольного рахунка виробничого обліку" – кредитове, але вони рівні між собою. Відсутність такої рівності свідчить про помилки в записах.

Таким чином можна зробити висновок, що вітчизняна модель управлінського обліку може бути побудована за зразком англосаксонської системи інтегрованого обліку. При цьому слід мати на увазі, що вона заодно повинна поєднуватись з податковим обліком, бо, як відомо, у вітчизняній практиці придбання сировини відображається у складі валових витрат, а доходи від реалізації готової продукції зараховуються до валових доходів. І хоч новим планом рахунків не передбачено аналогій колишнім рахункам 18 "Валові витрати", 48 "Валові доходи", однак для забезпечення точності обліку так рахунки, на нашу думку, все ж таки необхідні. Тому погоджуємося із пропозицією ведення податкового обліку на субрахунках 841 "Валові витрати" та 747 "Валові доходи" [119, 236] і з урахуванням цього записи наведених операцій за інтегрованою системою управлінського обліку в Україні мали б здійснюватись за такою схемою (рис.2.15).

Важливою відмінністю управлінського і фінансового обліку, на яку звертають увагу дослідники [16, 3], є те, що сума прибутку за даними виробничого обліку не збігається з його величиною у фінансовому обліку. Ця різниця помітна при відображенні операцій за переплетеною системою обліку, оскільки тут передбачене відкриття двох окремих рахунків для обліку прибутків і збитків: один у фінансовому обліку, інший – у виробничому обліку. При цьому у фінансовому обліку відображаються лише прибутки і збитки від позареалізаційних операцій, а у виробничому – від основної діяльності підприємства.



**Рис.2.15. Поєднання операцій в податковому і управлінському обліку**

За інтегрованою системою обліку всі прибутки і збитки відображаються на одному рахунку. Зокрема, в Україні для цього передбачено рахунок 79 "Фінансові результати". Таким чином, тут не так наглядно видно різницю між сумою прибутку, яка отримана від основної діяльності та від позареалізаційних операцій, що є певним недоліком інтегрованої системи обліку. Однак забезпечити таке розмежування прибутку не так вже складно, адже за даними аналітичного обліку можна визначити джерела формування прибутку (збитку) за всіма його напрямками.

## Висновки для розділу 2

1. Відправною інформацією, яка дає можливість впровадження управлінського обліку, є обґрунтовані нормативи витрат виробництва. На підприємствах із заготівлі та переробки зерна вкрай важливим є визначення об'єктивних нормативів витрат сировини й матеріалів. Причому нормативи витрат сировини й матеріалів на одиницю продукції повинні включати не тільки корисне використання, але й неминучі втрати, зумовлені як технологією виробництва (виробничі відходи, технологічні втрати у результаті випаровування вологи при досушуванні, доочистки сировини тощо), так і відхиленням якості. Тому в технологічних картах на виготовлення продукції повинні бути розроблені детальні нормативи витрат за окремими операціями, оскільки узагальнені дані про сумарні витрати на готову продукцію вуюють взаємним погашенням негативних і позитивних відхилень упущення на окремих стадіях технологічного циклу.

2. Нормативи витрат в управлінському обліку використовуються не лише для контролю за дотриманням кошторисів та планування прибутку в процесі діяльності, але й для прогнозування можливостей виробництва продукції на перспективу, забезпечення його сировиною, робочою силою, виробничими потужностями. При наявності відповідної комп'ютерної бази є можливість оптимізувати виробництво з урахуванням обмежуючих факторів. Правда, у сучасних умовах головним обмежуючим фактором є недостатній платоспроможний попит на продукцію, хоч ринок нею, в тому числі і такою, що виробляється на підприємствах України із заготівлі та переробки зерна, не насичений. Однак попри це, можливість для нарощування виробництва і збуту такої продукції існує, і оптимізація факторів виробництва на базі використання системи нормативів витрат в управлінському обліку дозволяє вести його ефективніше. Таким чином значення нормативів витрат виходить поза межі власне облікової функції, оскільки, як уже зазначалось, управлінський облік

цим не обмежується, а в першу чергу займається поданням інформації для планування і контролю в процесі управління.

3. Для запровадження управлінського обліку необхідне уточнення класифікації витрат за різними ознаками та рівнями управління, новими об'єктами обліку. Головним тут є облік за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності. Зроблені в дисертаційному дослідженні пропозиції з даних питань значно посилять управлінські і контрольні функції обліку.

4. Необхідне чітке розмежування рівнів впливу менеджерів на формування накладних витрат. Центри відповідальності – виробничі підрозділи, повинні контролювати дотримання кошторисів загально-виробничих витрат. Тут повинен забезпечуватись оперативний, по можливості щозмінний, контроль за тими елементами витрат, на які є можливість активно впливати. Це, насамперед, дискреційні витрати, інші контрольовані витрати. Будь-які відхилення за ними мають детально аналізуватись. Адміністративні витрати і витрати на збут для таких центрів відповідальності є неконтрольованими, вплив на них здебільшого тут пасивний, тому їх використовують як довідкові нормативи і оперативний контроль за ними не потрібний. Для інформації про повну собівартість продукції достатньо мати їх на увазі як своєрідну константу.

Інша річ щодо контролю за адміністративними витратами і витратами на збут на рівні апарату управління. Тут аналогічно оперативно має контролюватись дотримання кошторису витрат, оскільки саме апарат управління може активно впливати на їх формування.

5. Впровадження управлінського обліку в нас проблема перш за все якісного рівня підготовки менеджерів, а не суто працівників обліку. Адже традиційно дані бухгалтерського обліку додатково опрацьовуються економістами планового відділу і у формі аналітичних таблиць передаються на розгляд галузевих спеціалістів-технологів та керівників структурних підрозділів. Така практика, крім того, що вона передбачає зайву ланку у схемі використання інформації, зумовлює хронічне старіння даних, що



унеможлиблює їх використання менеджерами для виправлення становища. Лише при умові, що дані управлінського обліку будуть зрозумілі менеджерам без будь-якого додаткового опрацювання, можна досягти поставленої мети. Це потребує як підвищення рівня підготовки облікових працівників щодо знання особливостей технології виробництва, так і рівня підготовки менеджерів щодо облікового забезпечення інформації, необхідної для управління виробництвом, бо відсутність взаєморозуміння між ними зумовлює те, що перші виконують значний обсяг роботи, який менеджери просто ігнорують.

6. Хоч теорія аналізу відхилень у вітчизняній науці досліджена досить глибоко, її практичне застосування надто обмежене. Навіть у тих випадках, коли використовується факторний аналіз, далі визначення впливу узагальнених факторів на більшості підприємств не йдуть. Наприклад, при зменшенні прибутку від реалізації, як правило, обмежуються констатацією числових значень впливу обсягів, ціни, собівартості, в той час, як за кожним негативним значенням згаданих факторів прихована ціла гама недоліків як управлінської діяльності відповідних менеджерів, так зумовлених об'єктивними причинами. Розчленування негативних значень будь-якого відхилення від нормативів на першопричини їх виникнення при умові вдумливого і скрупульозного аналітичного осмислення результатів управлінського обліку дозволяє приймати конкретні заходи щодо локалізації наслідків, або ж запобігання у майбутньому.

7. Як і будь-яка система, управлінський облік має численні складові сегменти, стикування між якими вимагає складних переходів від одних вимірників до інших, що відображається у цілому ланцюгу статистичних, аналітичних і суто облікових процедур, розрахунків, групувань, переведень тощо. До того ж в управлінському обліку важливим є не тільки фіксування інформації, але її аналітичне осмислення якомога ширшим колом фахівців, які справляють суттєвий вплив на формування ефективності виробництва. Це зумовлює значні витрати робочого часу як менеджерів різного рівня, так і облікових працівників на їх виконання, що об'єктивно зумовлює відрив моменту виявлення відхилень за нормативами від фактів виникнення витрат.

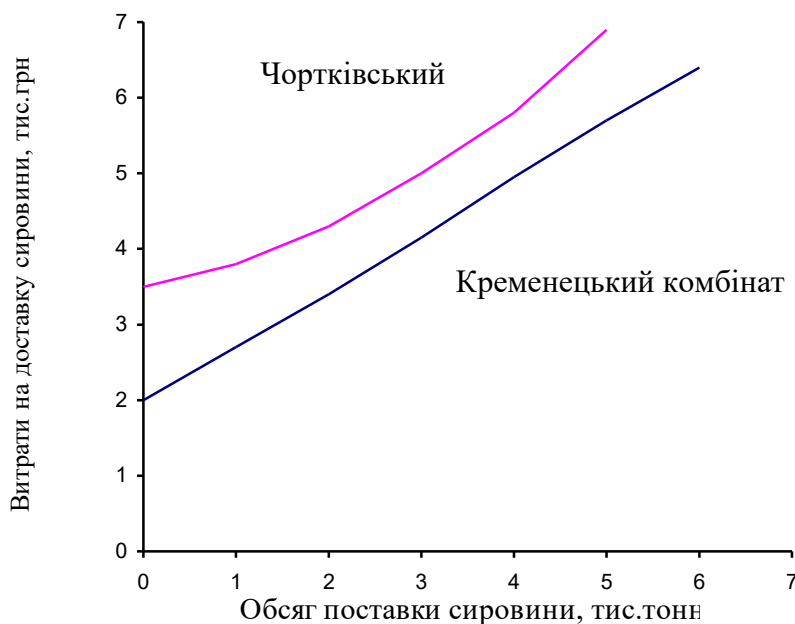
Тобто, потреба у інформації і можливість її формування мають різновекторну спрямованість, а віддаленість потрібної інформації про відхилення фактичних витрат від нормативних прямо пропорційна її обсягу та складності для опрацювання. Тому лише з допомогою опрацювання інформації в автоматичному режимі за відповідними програмами безпосередньо на робочих місцях менеджерів центрів відповідальності та стикування такої обробки із системою управлінського обліку в цілому, що об'єктивно зумовлює застосування тут комп'ютерів на кожному робочому місці, об'єднаних у єдину мережу, можливе ефективне використання таких даних менеджерами.

## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛЬ ВИТРАТ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

#### 3.1. Характеристика поведінки витрат виробництва

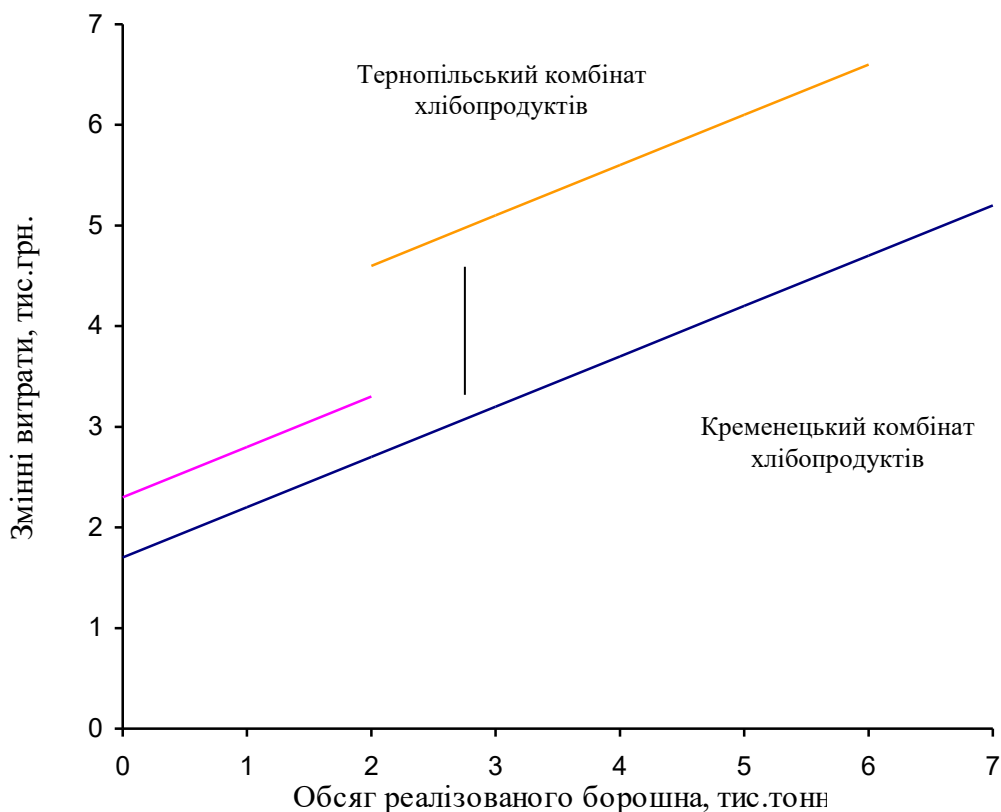
У більшості наукових праць при дослідженні поведінки витрат, особливо змінних, увага акцентується на їх залежності від обсягу виробництва продукції. В цілому це правильно. Водночас в окремих випадках витрати змінюються не завжди адекватно обсягам виробництва. Значною мірою їх рівень визначається активністю підприємства на ринку. Наприклад, ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” значну кількість сировини для переробки, тобто зерна, заготовляє в Тереховлянському, Заліщицькому, Борщівському та інших районах Тернопільської області, а також за її межами. Кременецький комбінат хлібопродуктів обмежується своєю традиційною базою. У зв’язку з цим рівень транспортних витрат на першому підприємстві збільшується, що зумовлює неадекватну поведінку змінних витрат щодо обсягу продукції, виробленої із сировини, заготовленої в господарствах традиційної сировинної зони, та додаткової – поза нею (рис.3.1).



**Рис.3.1. Тенденція поведінки змінних витрат на доставку сировини на окремих комбінатах хлібопродуктів**

Так, на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” помітне значне відхилення лінії збільшення витрат на доставку зерна при досягненні забезпечення нею 5,5-6,0 тис.т., тоді як на Кременецькому комбінаті хлібопродуктів такі витрати збільшуються пропорційно до обсягу перевезеної сировини.

Так само змінюється загальна тенденція поведінки змінних витрат на підприємствах, які активно просувають свою продукцію на ринку. Скажімо, Тернопільський комбінат хлібопродуктів значну частину своєї продукції постійно реалізовує за межі України, а Кременецький комбінат хлібопродуктів в основному збуває її на місцевому ринку. У результаті частка транспортних витрат, інших витрат, пов’язаних із збутом, на першому підприємстві вища, що зумовлює певне відхилення лінії залежності змінних витрат від обсягу виробництва продукції (рис.3.2).



**Рис.3.2. Вплив активності підприємств на ринку на поведінку змінних витрат**

Отже, на Тернопільському комбінаті хлібопродуктів спостерігається стрибкоподібне відхилення лінії поведінки змінних витрат при обсязі реалізації

2,5 тис. т, а на Кременецькому комбінаті хлібопродуктів такі витрати плавно збільшуються лише залежно від обсягу реалізованої продукції. До речі, залежність змінних витрат від рівня активності компанії підтверджують також зарубіжні дослідники [125, с.123].

Водночас потрібно врахувати те, що, як підкреслює Карпенко О.В., середні змінні витрати на одиницю продукції по мірі зростання обсягів діяльності спочатку скорочуються, потім стабілізуються, відтак знову зростають. Таке явище називають ефектом масштабу. Існує діапазон, у якому досягти економії за рахунок оптимізації масштабу у короткий проміжок часу неможливо [42, с.117], що й підтверджують наведені показники поведінки змінних витрат на Кременецькому, Тернопільському й Чортківському комбінатах хлібопродуктів (рис.3.1 та рис.3.2).

Особливістю змінних витрат є також те, що вони, будучи змінними відносно обсягу виробництва продукції, водночас є постійними у розрахунку на одиницю продукції. При цьому ця постійність також є відносною і залежить від рівня технології виробництва.

Відомо, що одним із видів змінних витрат є прямі затрати матеріалів, праці, частина виробничих накладних витрат, витрат, пов'язаних із продажем товарів і послуг. При певному рівні технології виробництва частка витрат за цими елементами збільшується пропорційно до обсягу виробленої продукції. Проте з удосконаленням технології виробництва, зменшенням непродуктивних витрат сировини та праці на одиницю продукції у натуральному вираженні, а також при якісних зрушеннях у бік виробництва високосортної продукції, є можливість зниження частки витрат на одиницю її вартості.

Перший напрям поки що є переважаючим для підприємств зернопереробної промисловості, хоча на кожному із них є можливості для використання резервів за обома напрямами одночасно. Тому запровадження управлінського обліку на цих підприємствах потребує в першу чергу уточнення базових нормативів (стандартів) витрат, які визначені так званім історичним способом, тобто накопиченням інформації про витрати за певний період часу і

виведення середньої арифметичної на одиницю продукції чи на годину роботи. При цьому не можна орієнтуватися на так звані поточні нормативи (стандарти), які відображують величину витрат засобів для певного періоду часу. Як базові, так і поточні нормативи переносять неефективність роботи минулих періодів на майбутнє, що зумовлює невідповідність їх умовам діючого виробництва, отже, знижують реальні можливості підприємств.

Реальні нормативи (стандарти) відображують витрати, які можна очікувати при прогнозованих обсягах виробництва з урахуванням існуючої технології. Вони дещо вищі, ніж так звані ідеальні нормативи, оскільки на відміну від них передбачають не тільки оптимальні умови виробництва при найбільш сприятливій кон'юнктурі та цінах, а й скориговані на додаткові витрати і втрати, зумовлені перервами в роботі, простоями обладнання, браком тощо. Саме такі нормативи (стандарти) можна вважати мотивуючими, тобто такими, які можна забезпечити при нормальній організації виробничого процесу. Як свідчать зарубіжні дослідження [121, с.121], застосування реальних нормативів (стандартів) є об'єктивною основою управлінського обліку щодо забезпечення інформаційних запитів менеджерів західних компаній.

На підприємствах із заготівлі та переробки зерна, як свідчать наші спостереження, в основному використовують базові нормативи (стандарти), які зрідка коригують, причому на основі інформації, отриманої історичним способом, у тих випадках, коли систематично виявляється значна розбіжність планових і фактичних витрат. Це практично зводить нанівець мотивуючу функцію нормативів (стандартів) витрат, що зумовлює нульовий ефект від упровадження управлінського обліку. Працівники із виробничо-технічних та планових відділів цих підприємств не в змозі розробити реальні нормативи (стандарти) витрат за кожним хоча б найважливішим елементом через відсутність технічних можливостей. Визначення будь-якого реального нормативу (стандарту) витрат дуже клопітка рутинна робота, яка потребує врахування різних чинників, які також змінюються за кількома параметрами. Так, скажімо, вміст клейковини у зерні не є величиною, константною протягом

циклу виробництва, а змінюється дуже динамічно навіть впродовж доби. Виконати такі складні розрахунки при нормуванні традиційним способом неможливо, що є однією з головних причин застосування історичного способу визначення базових нормативів (стандартів). Розв'язати цю проблему можна запровадивши комп'ютерну обробку даних за розробленими програмами, які б дали змогу оперативно враховувати відхилення за кожним чинником, який суттєво впливає на рівень витрат. В умовах ручного опрацювання інформації таке завдання вирішити неможливо.

Теза про те, що змінні витрати є постійними у розрахунку на одиницю продукції, правильна й у цих випадках. Якщо розділити змінні витрати на елементи, то виявиться, що за кожним із них їх поведінка підпорядкована загальній тенденції незмінності протягом тривалого періоду аж до досягнення певного порогу, при якому знову змінюється їх рівень на одиницю продукції. Цей поріг визначається під впливом різних чинників: цін, продуктивності праці, глибини переробки сировини, транспортних витрат тощо. Тому дієвість управлінського обліку полягає в якомога точнішому визначенні сукупного і розділеного впливу чинників на визначення порогу, при якому відбувається перехід на новий рівень змінних витрат. Це об'єктивно зумовлює використання в управлінському обліку математичного моделювання впливу різних факторів на формування змінних витрат, що є однією з причин відсутності управлінського обліку на вітчизняних підприємствах внаслідок його недостатнього математичного забезпечення, зокрема за напрямом програмування економічних розрахунків.

На практиці групування витрат за статтями, а не за елементами зумовлює їх поведінку як напівзмінних, оскільки одна компонента їх веде себе як постійні, інші – як змінні витрати. Тому з метою планування і контролю півзмінні та змінні витрати потрібно розділити власне на змінні і постійні компоненти (елементи).

Звичайно, найбільш точним був би метод, при якому управлінський облік взагалі здійснювався у розрізі кожного елемента витрат. Однак деталізація

витрат за елементами можлива до певної розумної межі, оскільки перехід за неї зводить нанівець як оперативність управлінського обліку, так і його наочність і зрозумілість для менеджерів внаслідок різкого зростання обсягу облікових регістрів, їх аморфності.

Тому тут доцільніше використати метод [133, с.40] ідентифікації лінійної залежності між рівнем діяльності і затратами через співвідношення найбільшого і найменшого обсягів виробництва за період і пов'язаних з цим затрат (табл.3.1).

Таблиця 3.1

### Методика ідентифікації змінних і постійних витрат

Обсяги виробництва продукції	Місяці	Рівень діяльності, машино-годин	Затрати виробництва, грн.
Найвищий	Грудень	6 450	24 700
Найменший	Серпень	6 050	23 600
Відхилення		400	1 100
<b>Разом за рік</b>		75 150	290 500

У даному разі відхилення різниці між найвищим і найменшим рівнями діяльності досягло 400 машино-годин та 1100 грн. витрат виробництва, що в розрахунку на одну машино-годину становить 2,75 грн. Це ставка змінних витрат, яка дає змогу визначити загальну суму змінних, а після цього постійних витрат як за місяці, у яких були найвищий і найменший обсяги виробництва продукції, так і в цілому за рік.

Так, за грудень змінні витрати дорівнювали:  $6450 \cdot 2,75 = 17\,737,50$  грн., а за серпень:  $6050 \cdot 2,75 = 16\,637,50$  грн. Звідси випливає, що постійні витрати як у грудні  $24\,700 - 17\,737,50 = 6\,962,50$  грн., так і в січні ( $23\,600 - 16\,637,50 = 6\,962,50$  грн.) були однаковими, а постійні –  $290\,500 - 206\,662,50 = 83\,837,50$  грн.

Отже, рівняння лінійної залежності витрат у даному випадку буде таким:

$$V_m = PV + CZB \cdot PD, \quad (3.1)$$

де  $V_m$  – витрати за місяць;

$PV$  – постійні витрати;

$CZB$  – ставка змінних витрат;



*РД* – рівень діяльності.

В окремих випадках поведінка витрат на перший погляд аналогічна. Так, наведені у табл. 2.6 дані свідчать про те, що накладні витрати на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції зменшились у динаміці за 1999–2004 роки, що зумовлено, як це не парадоксально, ускладненням їхнього фінансового стану. Внаслідок цього підприємства змушені були активно вишукувати резерви зниження витрат, які порівняно легше мобілізувати на рівні апарату управління, оскільки це не потребує суттєвих, а тому капіталомістких удосконалень технології виробництва.

Такий висновок підтверджує вивчення поведінки загальновиробничих витрат на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” (табл.3.2).

Таблиця 3.2

**Динаміка загальновиробничих витрат на Чортківському комбінаті хлібопродуктів за 1999-2004 роки**

тис. грн.			
Елементи витрат	1999 р.	2004 р.	Відхилення (+, -)
1	2	3	4
1. Заробітна плата ІТП і цехового персоналу з нарахуваннями	291,3	147,7	-143,6
2. Витрати на відрядження	1,5	1,1	-0,4
3. Утримання будівель, споруд	241,8	187,2	-54,6
4. Поточний ремонт будівель, споруд	11,0	-	-11,0
5. Амортизаційні відрахування	253,3	73,0	-180,3
6. Послуги зв'язку	1,4	1,0	-0,4
7. Спецодяг	26,5	18,1	-8,4
8. Спецхарчування	3,7	2,1	-1,6
9. Послуги санстанції	3,3	9,0	+5,7
10. Охорона природи	67,9	3,3	-64,6
11. Відрахування на дорожні роботи	158,6	174,4	+15,8
12. Внутрізаводські перевезення	11,1	28,9	+17,8
13. Перевезення людей	27,7	19,0	-8,7
14. Біологічна очистка води	279,5	239,7	-39,8
15. Техніка безпеки	5,4	4,7	-0,7

Не можна стверджувати, що на підприємствах із заготівлі та переробки зерна взагалі не контролюють витрати виробництва. Однак такий контроль не можна назвати оперативним, оскільки навіть тоді, коли його здійснюють щомісяця, попри відставання у часі тут аналізуються лише узагальнені дані.

Вивчення стану контролю й аналізу формування витрат на інших підприємствах переконує, що такий поверховий підхід до цього питання поки що повсюдний. Зокрема, не вивчаються причини відхилень, хоча самі вони фіксуються у розрізі елементів, а їх векторна спрямованість у низці випадків алогічна. Тому ефект від такого контролю витрат, який здійснюється за традиційною системою бухгалтерського обліку, нульовий.

Докладний аналіз поведінки постійних витрат переконує, що твердження про їх незмінність протягом виробничого циклу не є безспірним. Разом з тим більшість вітчизняних вчених, що досліджували ті чи інші проблеми управлінського обліку, додержуються однозначного підходу щодо характеристики постійних витрат. Навіть у найновіших працях, як правило, наведені визначення постійних витрат як незмінних відносно збільшення обсягу продукції.

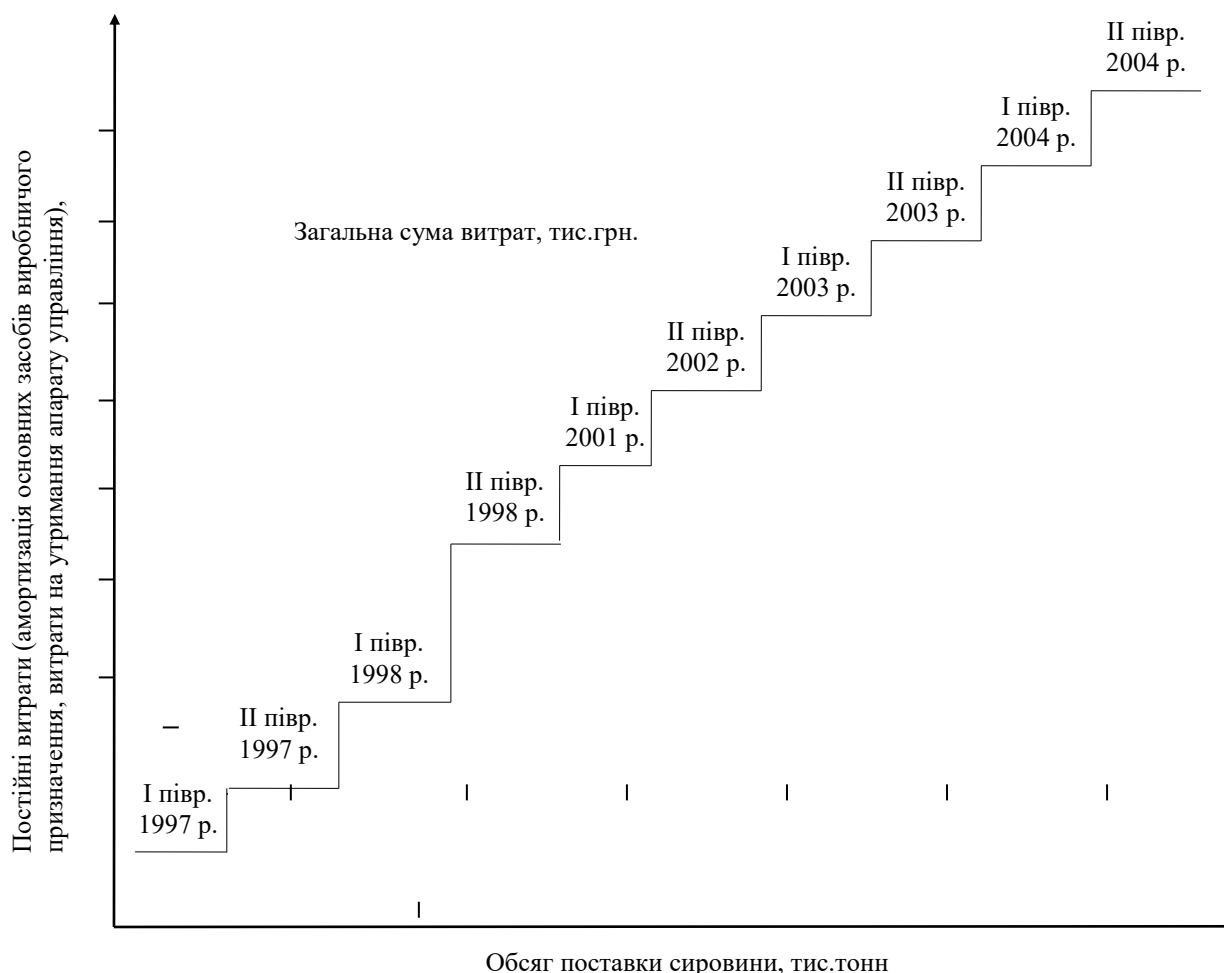
Так, за визначенням професора Голова С.Ф. постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності або іншого чинника витрат [16, с.4]. Пушкар М.С. вважає, що лінія постійних витрат є паралельною лінії обсягу продукції [88, с.29]. Як класичний приклад поділу витрат Голова С.Ф. наводить графік поведінки змішаних витрат, тобто таких, які містять елементи змінних і постійних витрат (змінні – оплата за тривалість телефонних розмов, постійні – абонентна плата), де постійні витрати подано у вигляді паралельної лінії [16, с.4].

Однак навіть у цьому випадку не можна вважати, що абонентна плата за телефон не залежить від обсягу виробництва. Логічні міркування переконують, що будь-які витрати, які на перший погляд є постійними, насправді є умовно-постійними. Адже із збільшенням обсягу виробництва неминує виникає своєрідна критична межа, коли подальше нарощування виробництва продукції потребує додаткових витрат за статтями, які вважались постійними. Зокрема, доводиться збільшувати кількість телефонних апаратів чи запроваджувати інші засоби зв'язку, отже, зростає абонплата, приймати на

роботу нових менеджерів, інших працівників апарату управління, розширювати офіс, збільшувати витрати на легковий автотранспорт тощо.

Тому ми додержуємося позиції, сформованої Рей Вандер Вілом [121, с.180] щодо поведінки напівпостійних витрат, однак вважаємо, що така залежність стосується всіх без винятку витрат, крім тих, які відносять до змінних. Зокрема, поведінку постійних витрат можна, на нашу думку, вважати стрибкоподібною, в чому переконують дані ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”.

Отже, як загальна сума постійних витрат, так і в розрахунку на 1 тис.грн. валової продукції змінюється, хоча й неадекватно щодо обсягу виробництва. Останнє можна пояснити нестабільністю економічних умов господарювання, інфляцією, у зв'язку з чим витрати виробництва зростають темпами, відмінними від об'єктивних чинників їх формування, зумовлених збільшенням обсягів виробництва.



**Рис.3.3. Поведінка витрат, що належать до постійних, у ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 1997–2004 роки**

При цьому значний вплив на поведінку постійних витрат за цей період справили зміни методики нарахування амортизації основних засобів у 1998 році, а також їх індексація, яка була проведена станом на 1 квітня 1997 р., що зумовило стрибкоподібне зростання амортизації у другому кварталі 1997 р. у порівнянні з першим кварталом. Хоч за I півріччя 1998 року відбулося певне нівелювання змін, спричинених цією обставиною, однак повністю ігнорувати вплив цього чинника неможливо. Наші підрахунки свідчать, що за рахунок зміни бази нарахування амортизації її сума зросла на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” у III кварталі 1998 р. на 16 відсотків, а сума – на 41,6 тис.грн.

Думки про те, що інколи постійні витрати можуть змінюватися, частково додержується Скоун Т. Так, він зазначає, що витрати на рекламу, які затверджуються на початку року, можуть бути зменшені, або збільшені, хоч далі продовжує, що в короткостроковому періоді вони зазвичай, не змінюються залежно від обсягу виробництва [99, с.59].

Останнє можна заперечити тим, що тривалість цього періоду довільна у кожному випадку, тому цей аргумент не позбавляє доказовості нашого висновку.

До речі, саме це він визнає, підкреслюючи, що постійні витрати не завжди будуть однаковими при будь-якому обсязі діяльності. Збільшення обсягу діяльності до певного рівня може потребувати додаткових постійних затрат, тому постійні витрати зазвичай збільшуються стрибкоподібно і називаються “ступінчастими” (stepped fixed costs) [99, с.61].

У зв'язку з цим вважаємо, що визначення витрат в управлінському обліку може бути уточнене, оскільки власне постійних витрат, які б взагалі були незмінними, не існує (див. рис.2.2). Мова може йти про відносну постійність витрат щодо обсягу виробництва. Отже, загальний поділ витрат на постійні та змінні в цілому правомірний, якщо мають на увазі ступінь залежності витрат від обсягу виробництва. Змінними витратами за такою

ознакою можна вважати такі, що збільшуються пропорційно до обсягу виробленої продукції. Це, наприклад, витрати сировини. Постійні ж зростають не пропорційно обсягу виробництва, а за кореляційною залежністю. При цьому за однією їх частиною ця залежність тісніша, тому такі витрати називають умовно-постійними (напівпостійними). Друга частина витрат, яка за загальним визначенням також належить до постійних, змінюється, однак залежність їх від обсягу виробництва не така тісна, як умовно-постійних. Тому як доповнення до наведених на рис. 2.2 пропонуємо назвати їх відносно-постійними. Ця підгрупа не є однорідною, окремі елементи витрат тут зростають швидше, ніж інші, хоча в цілому вони, як зазначалось, змінюються стрибкоподібно.

Наприклад, при досягненні певного рівня обсягу виробництва нагальною стає потреба збільшення штату менеджерів. При цьому відбудеться стрибкоподібне збільшення витрат на оплату праці апарату управління, однак супутні витрати (амортизація офісу, витрати на його утримання) можуть і не збільшуватися, якщо не змінювались орендна плата чи не добудовувалось приміщення. Інші ж елементи витрат (оплата послуг зв'язку, електроенергії, витрат на відрядження) можуть зрости, однак вже за іншими кореляційними залежностями, інколи навіть тіснішими, ніж витрати на оплату праці.

Виходячи із поведінки витрат в управлінському обліку їх можна характеризувати так, як наведено на рис.3.4.

Отже, значна частина витрат за їх поведінкою не може бути однозначно віднесена ні до постійних (напівпостійних), ні до змінних (напівзмінних), оскільки як зазначає Голов С., за короткий період часу (місяць) вони, як правило, мають відносно активну залежність від обсягів виробництва [16, с.8]. Характерною ознакою поведінки тієї частини витрат, які ми відносимо до відносно-постійних, є пасивна реакція і пристосування.



**Рис.3.4. Характеристика витрат в управлінському обліку за їх поведінкою**

У цілому витрати діяльності за своєю поведінкою підлягають контролю, тобто впливу менеджерів, або є неконтрольованими ними, оскільки не входять до сфери їх компетенції. Як правило, традиційно постійні витрати (амортизація, фіскальні платежі тощо) є неконтрольованими, особливо з позиції менеджерів центрів виникнення витрат і відповідальності за них. Разом з тим поведінка постійних витрат зумовлює те, що частина їх є обов'язковою, оскільки вона визначається наперед заданими параметрами: потужністю підприємства, наявністю основних засобів, нормами амортизації, фіскальних платежів тощо, а інша – дискреційною (залежною) від керівництва підприємством: витрати на рекламу, підвищення кваліфікації працівників тощо, які можуть бути змінені вольовими рішеннями без зв'язку з обсягами діяльності.

Маржинальні, або інкрементні, витрати [43, с.234] виникають за умови додаткового виробництва продукції. Саме це зумовлює збільшення як постійних, так і змінних витрат, хоча характер їх поведінки у таких випадках неоднаковий: активніше реагують на це змінні витрати, тоді як реакція

постійних витрат пасивніша. Тому ми не повністю поділяємо думку Голова С. про те, що постійні витрати залишаються незмінними навіть у межах релевантного діапазону тільки впродовж певного часу [16, с.8]. Як відомо, релевантні діапазони (релевантний інтервал), за визначенням Скоуна Т. [99, с.62] – це проміжок між мінімальним і максимальним обсягами діяльності. Поведінка постійних витрат не може бути прив'язкою лише до релевантного інтервалу.

Можливі випадки, коли постійні витрати збільшаться як при мініальному, так і при максимальному обсягах виробництва. Це може відбутися за різними елементами витрат, навіть за орендною платою, яку Голова С. наводить як приклад зміни постійних витрат. При цьому вона може збільшуватись не тільки у зв'язку з інфляцією, як зазначає автор (на нашу думку, це не збільшення, адже при паритетності цін співвідношення витрат і вартості продукції не порушується), а й у інших випадках: зміна податків, зміна тарифів, вольові рішення власників тощо. Для підтвердження ж нашої тези про некоректність прив'язки динаміки постійних витрат лише до релевантного інтервалу можна навести приклад із зміною методики визначення амортизації основних засобів, яка відбулася після 1 липня 1997 року у зв'язку з прийняттям Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Хоча на той час значна кількість підприємств України, в тому числі із заготівлі та переробки зерна, як, до речі, і зараз, не тільки не мала мінімального обсягу виробництва – нижньої точки релевантного інтервалу, а фактично простоювала, постійні витрати за елементом "Амортизація" тут стрибкоподібно змінилися.

Аналогічно витрати, які ми включаємо до відносно-постійних, можуть змінюватись і при досягненні підприємством максимального обсягу виробництва – верхньої точки релевантного інтервалу, причому, як правило, із незалежних від його менеджерів причин. Тобто, такою є поведінка неконтрольованих відносно-постійних витрат. Тому, висновок Голова С.Ф. про те, що постійні витрати можуть залишитись незмінними навіть у межах

релевантного періоду тільки впродовж певного часу можна вважати справедливим до певної міри лише стосовно підконтрольних витрат, тобто таких, на які можна вплинути і які змінюються в результаті дій того чи іншого менеджера [99, с.28]. Хоча це визначення Скоуна Т. і стосується змінних витрат: матеріалів, заробітної плати основних виробничих працівників, електроенергії на технологічні потреби, понаднормових, оплати телефонних послуг, однак не можна ігнорувати впливу менеджерів на формування постійних витрат. Як правило, хоч і у певних межах, вплив менеджерів на формування будь-яких витрат, у тому числі і “чисто постійних”, за визначенням Голова С.Ф. [16, с.9], об'єктивно існує. Наприклад, щодо вибору офісу, отже, орендної плати чи амортизації за наявності власного офісу.

Не можна погодитись з тим, що напівпостійні і ступінчасті витрати є синонімами одних і тих самих витрат, як вважає Голова С.Ф.[16, с.8], наводячи як приклад такі витрати заробітну плату ремонтних робітників за умови, коли для обслуговування обладнання на кожні 1000 машино-годин потрібен один ремонтник.

Аналіз фактичного матеріалу на підприємствах із заготівлі та переробки зерна засвідчує, що такі витрати змінюються не ступінчасто (за нашим визначенням, стрибкоподібно), а більш-менш плавно, оскільки, як правило, при збільшенні навантаження на ремонтників їм встановлюють відповідні доплати. Тобто такі витрати поводять себе як умовно-постійні (напівпостійні). Однак за умови, що вводиться новий виробничий об'єкт із значною кількістю обладнання, яке до того ж відрізняється від традиційного, що експлуатується на підприємстві, справді відбувається збільшення обслуговуючого персоналу, і витрати на його утримання у цьому випадку змінюються стрибкоподібно (ступінчасто за визначенням Голова С.Ф.).

Однак це зовсім не означає, що напівпостійні (умовно-постійні) витрати і ступінчасті витрати є синонімами. Чіткого розмежування витрат лише за їх змістом як елементів провести не можна. На це, зокрема, вказує Скоун Т., зазначаючи, що затрати не завжди можна точно розділити на постійні та змінні



[99, с.62]. Ми ж додамо, що навіть поділ постійних витрат на “чисто” постійні і напівпостійні за визначенням Голова С.Ф. [15, с.9], досить умовний. В одних випадках окремі елементи витрат поводять себе справді як постійні (відносно-постійні), в інших – як напівпостійні (умовно-постійно). Тому і змінюються вони різними темпами, що й вводить інколи в оману при їх дослідженні.

Взагалі будь-яке визначення витрат є досить умовним і не може вважатись категоричним з позиції управлінського обліку. Однією з його характерних ознак є творчий підхід до оцінки інформації. Повною мірою це стосується також оцінки поведінки витрат. Зокрема, стосовно поділу витрат на контрольовані та неконтрольовані можна зауважити, що віднесення до останніх амортизації верстатів з позиції центрів відповідальності [15, с.9] не завжди є безспірним. Якщо розглядати ці витрати на амортизацію за короткотривалий проміжок часу, вони справді є неконтрольованими з позиції начальника цеху. Оцінюючи поведінку цих витрат за тривалий строк, не можна беззаперечно стверджувати про їх неконтрольованість. Начальник цеху активно впливає на формування витрат за елементом “Амортизація” через придбання нового обладнання, зміни застарілого, врешті-решт списання зайвого, яке не використовується в роботі. Тобто, вплив на формування витрат тут здійснюється за аналогією, хоча й віддаленою, щодо формування витрат, наприклад, за елементом “Електроенергія на технологічні цілі”. До певної міри витрати за цим елементом також є невідконтрольними за умови, що обладнання завантажено на повну потужність, двигуни не працюють вхолосту. Лише при порушенні цих умов витрати за таким елементом стають повністю підконтрольними: при відсутності сировини технологічна лінія виключається. Проте не завжди витрати на електроенергію автоматично стають підконтрольними. Наприклад, витрати на сигналізацію, освітлення складів, території є постійними, хоча запаси сировини, яка тут зберігається, можуть бути як мінімальними, так і максимальними. Однак адекватно вплинути на витрати електроенергії у цьому випадку не можна і вони виходять із-під контролю менеджерів центрів відповідальності.

### **3.2. Особливості оперативного контролю формування витрат за технологічними стадіями переробки зерна**

Однією із головних ланок у системі управлінського обліку є організація оперативного контролю за формуванням витрат виробництва. Причому тут важливе значення має наближення моменту власне контролю до фактів виникнення витрат, оскільки розрив у часі якраз і зумовлює те, що контроль стає наступним і не виконує активної функції щодо формування витрат. Зокрема, наші дослідження на підприємствах із заготівлі та переробки зерна показали, що тут оперативний контроль формування витрат здійснюється дещо неузгоджено, до того ж без використання напрацювань вітчизняних і зарубіжних учених.

Як правило, оперативним тут вважають контроль, що здійснюється після завершення поточного місяця, коли відомі фактичні витрати за певними структурними підрозділами – центрами відповідальності в цілому. Така облікова інформація може бути сформована із значним відставанням не тільки від фактів виникнення витрат, але й за датою визначення – на 3–5 і більше днів після завершення поточного місяця, зважаючи на можливості аналітичного обліку, які є на підприємстві. Але безвідносно до того, опрацьовуються облікові регістри на підприємстві за допомогою комп'ютерів чи вручну, такий контроль після завершення поточного місяця не може бути самодостатнім виходячи з вимог управлінського обліку.

Як зазначає Скоун Т., у більшості випадків прямі витрати підконтрольні менеджерам [99, с.28]. Тому від того, наскільки своєчасною буде інформація про поведінку витрат, яка в управлінському обліку забезпечується завдяки оперативному контролю за їх формуванням, вони зможуть впливати на це з більшою чи меншою активністю.

Наступний контроль, хоча він також важливий, оскільки дає можливість визначити недоліки у формуванні витрат у минулому і є основою для розробки

заходів щодо поліпшення ситуації в майбутньому, все-таки недостатній, оскільки інформує лише про упущену вигоду.

Виходячи з викладеного, для забезпечення активного впливу менеджерів на формування витрат оперативний контроль в управлінському обліку має ґрунтуватись насамперед на прогностичній оцінці їх поведінки, що передбачає перш за все розробку обґрунтованих нормативів витрат та оцінку їх доцільності ще до моменту здійснення.

Разом із тим навіть висока точність розробки нормативів витрат не гарантує неможливості відхилень від них. Отже, поряд з прогностичним контролем рівня та доцільності витрат, в управлінському обліку не менш важливим є контроль за фактичними витратами, який, на нашу думку, можна вважати оперативним лише при умові, що він здійснюється одночасно з виникненням витрат.

Оскільки особливістю підприємств із заготівлі та переробки зерна є чіткий поділ виробничого процесу на технологічні стадії, які відіграють вирішальну роль у формуванні витрат, оскільки упущення на будь-якій із них є незворотними і можуть поглинути всі позитивні величини, які виникли на інших, важливо, щоб оперативний контроль формування витрат здійснювався саме за ними.

Слід зазначити, що хоча наукові дослідження системи контролю велись досить інтенсивно, увага вчених в основному зосереджувалась на проблемах контролю в інших галузях промисловості чи сільського господарства, а особливості переробки сільськогосподарської продукції майже не досліджувались. У результаті тут до цього часу не відпрацьована система контролю за центрами витрат і центрами відповідальності, не розподілені належно обов'язки між службами підприємств, не розроблено на сьогодні методику оперативного внутрішнього контролю. Проте саме він є складовою частиною управлінського обліку, оскільки на підприємстві неможливо керувати виробництвом без здійснення контролю за явищами і процесами, рухом матеріальних цінностей тощо. Він спрямований на вироблення і прийняття

управлінських рішень. Оперативний внутрішній контроль здійснюють менеджери структурних підрозділів – центрів відповідальності і спеціалісти облікової служби за даними оперативного контролю явищ та процесів, що відбуваються на підприємствах. Цей вид контролю дає можливість постійно визначати стан справ на підприємстві як в цілому, так і за окремими видами діяльності.

Значне місце в системі оперативного внутрішнього контролю посідає контроль за витрачанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства, тобто формуванням витрат виробництва.

Витратний механізм господарювання сформувався за роки командно-адміністративної системи управління в народному господарстві України в цілому та на підприємствах із заготівлі та переробки зерна. Ефективна діяльність підприємств у сучасних умовах господарювання можлива тільки в разі впровадження протизатратного механізму. А це потребує підвищення оперативності контролю, створення умов для більш швидкого отримання необхідних даних про господарські процеси, підвищення його аналітичності, обов'язкового відображення в обліку всіх витрат не тільки за місяць, а й за менші періоди часу – за декаду, тиждень, п'ятиденку, а також наростаючим підсумком з початку здійснення витрат.

Необхідною умовою є також зіставлення облікових даних з плановими, нормативними, кошторисними чи іншими показниками. Без вирішення цих питань значно знижується рівень ефективності рішень менеджерів за даними інформації управлінського обліку про витрати виробництва.

У вітчизняній економічній науці були спроби впровадження оперативного контролю формування витрат, щоправда, в інших галузях. Мається на увазі відома чекова форма оперативного контролю витрат, яка певною мірою давала змогу зіставляти в процесі виробництва фактичні витрати з встановленими лімітами, здійснювати оперативний контроль цільового і раціонального використання ресурсів за об'єктами планування, обліку і статтями витрат, своєчасно вживати заходів з попередження перевитрат.

Незважаючи на те що чекова форма контролю вольовими методами інтенсивно впроваджувалась у 70–80 роки в сільськогосподарських підприємствах, вона не отримала розвитку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна внаслідок притаманних їй суттєвих недоліків.

По суті чекова форма контролю дублювала бухгалтерський облік витрат, адже статті витрат, які пропонувались у будь-яких рекомендаціях для відображення в чеках, були дуже укрупнені, не розшифровані роботи й послуги та ін., що не сприяло підвищенню рівня обґрунтованості норм і нормативів споживання ресурсів. Тому ліміти витрат на виробництво, як показують дослідження, на багатьох підприємствах обчислювались на основі узагальнених нормативів витрачання ресурсів за об'єктами витрат, а не мінімально можливих за даних умов виробництва.

На нашу думку, в тих умовах спрацював синдром огульного заперечення будь-якого позитивізму щодо зарубіжної практики обліку й контролю, який не дав можливості використати вже напрацьований досвід поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Достатньо зазначити, що навіть відомі вчені [36, с.126] змушені були у своїх загалом об'єктивних дослідженнях висловлювати негативне ставлення до так званого “капіталістичного” обліку, хоча зараз саме його надбання, як виявляється, є прогресивнішим за ті, які становили “відмінності” соціалістичного обліку, зокрема щодо організації управлінського обліку. Попри очевидну абсурдність поділу обліку за ідеологічними штампами, адже не може бути подвійний запис операцій, рахунків, тип змін у балансі тощо капіталістичний чи соціалістичний, це накладало свій негативний відбиток на наукові дослідження, що й виявилось у безперспективності включення чекової форми контролю витрат у вітчизняну практику, яка хоч і вважалась такою, що дає змогу оперативно їх контролювати, насправді забезпечувала тою чи іншою мірою лише їх наступний контроль.

Більш високим рівнем оперативного контролю було запровадження на підприємствах принципів нормативного методу обліку витрат або окремих його

елементів. Однією з переваг нормативного методу є своєчасність подання ним інформації управлінській системі, що дозволяло оперативно реагувати на виявлені недоліки в організації праці на окремих ділянках і вживати відповідні заходів, спрямованих на їх ліквідацію, безпосередньо в процесі виробництва продукції, а не після закінчення звітного періоду.

Нормативний метод обліку почав формуватись у нашій країні ще в 30-ті роки. На його становлення значний вплив мала система стандарт-кост, яка виникла в США приблизно в той самий час. За допомогою порівняння двох систем можна виявити їх подібність у підходах до контролю виробничих витрат. Однак, як зазначає Рей Вандер Віл, між нормативним методом обліку і калькулювання собівартості продукції та системою нормативних витрат “стандарт-кост” існують відмінності у способі калькулювання (повне включення накладних витрат у вітчизняній практиці і часткове за “стандарт-кост”), у способі встановлення нормативів і стандартів (більш жорстко регламентованих у вітчизняній практиці), відображенні затрат на рахунках бухгалтерського обліку [121, с.119].

Однак нормативний метод обліку не набув широкого поширення в умовах централізованого планування і управління підприємствами. Планування від досягнутого рівня не стимулювало підприємства до пошуку й виявлення резервів зростання виробництва, зниження витрат. Більш того, такий підхід призводив до прагнення приховати невикористані можливості, щоб не допустити встановлення “гори” надто напруженого або просто непосильного плану. Внаслідок цього з'явилися норми, які не відображували реальних виробничих можливостей підприємства, що зводило нанівець саму ідею нормативного методу [121, с.118]. Для того щоб протидіяти заниженню планів, директивні органи застосовували різні хитрощі: зустрічний план, соціалістичні зобов'язання, різні найменування планових років п'ятирічок: вирішальний, завершальний тощо. Однак, це помагало мало.

Водночас треба зазначити, що особливості ринкової економіки зумовлюють те, що всі служби управління потребують системи нормативних

(стандартних) витрат (“стандарт-кост”). Наприклад, служба загального управління – для визначення кошторисно-прогнозованих витрат і необхідних ресурсів; служба маркетингу – для встановлення цін на продукцію, прийняття рішень про згоду або відмову на замовлення; виробничий менеджмент – для контролю витрат через аналіз відхилень для подання звітів про результати діяльності та визначення відповідальності; бухгалтерія – для калькуляції собівартості реалізованої продукції, оцінки товарно-матеріальних запасів [121, с.120].

Разом з тим застосування недосконалої методики нормативного методу призводить до того, що процес обліку витрат закінчується, як показали дослідження, визначенням відхилень витрат від нормативних, тобто на основі цих даних вже неможливо внести відповідні корективи в процес виробництва, здійснити його оперативне регулювання. Сутність оперативного контролю полягає насамперед в тому, щоб на основі первинних документів, а також орієнтовних даних і розрахунків, які економічно правильно відображували б дійсний стан речей, систематично сигналізувати про перевитрати або економію сировини і матеріалів, електроенергії та палива, заробітної плати виробничих працівників та інших елементів виробничих витрат.

На нашу думку, в сучасних умовах доцільне поетапне впровадження нормативного методу контролю у системі управлінського обліку.

Перший важливий етап – введення елементів нормативного методу в первинний облік, який передбачає розрахунок нормативів витрат і здійснення контролю за ними при виконанні господарських операцій за допомогою первинних документів. Додаткові зручності для контролю за формуванням витрат, на нашу думку, створюють запропоновані первинні документи (див. рисунки 2.10; 2.11; 2.12).

На другому етапі здійснюється накопичення облікових даних про фактичні витрати і їх відхилення від норм у регістрах аналітичного обліку, за якими і проводиться контроль.

Оскільки не всі види витрат можна і доцільно оперативно вивчати, то

нормативну систему контролю витрат потрібно розділити на підсистеми нормативно-оперативного і нормативно-місячного контролю. При цьому нормативно-оперативний контроль має проводитися постійно і охоплювати тільки оперативно-контрольовані статті витрат, тобто ті, частка яких найбільша і розмір яких залежить від роботи колективу центрів відповідальності.

Найбільш важливим і ефективним елементом нормативного методу є оперативне виявлення, облік і контроль відхилень від норм за видами продукції, причинами й місцями виникнення, а також облік зміни норм. Організація оперативного контролю виробничих витрат за даними нормативного обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна може бути такою (рис.3.5).

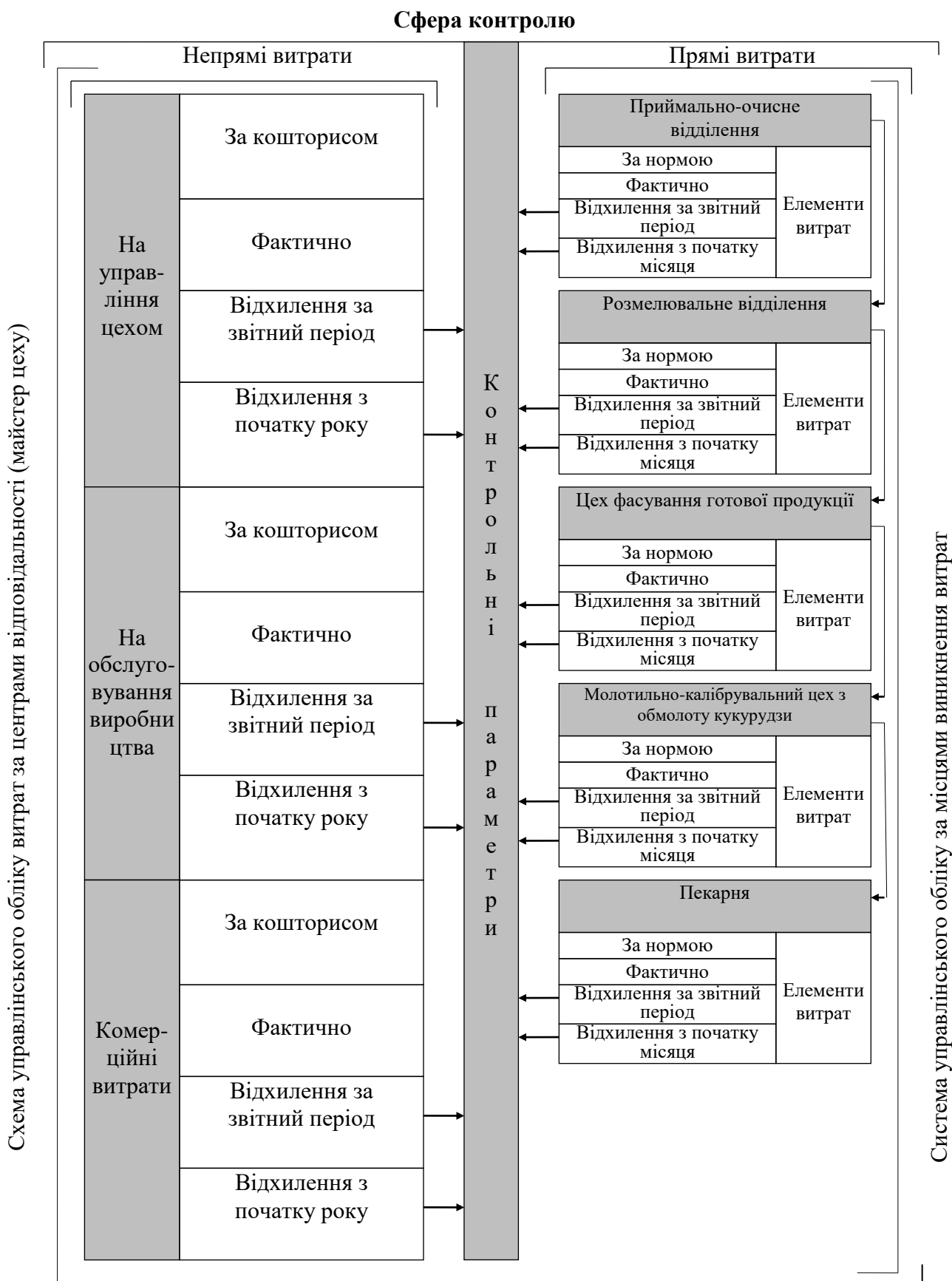
Отже, сфера контролю охоплює як прямі, так і непрямі витрати. Контроль здійснюється за контрольними параметрами, якими є відхилення від встановлених норм виробничих витрат за окремими статтями. Системою контролю охоплюються всі основні організаційно-структурні підрозділи та технологічні процеси і фази.

Без належної організації оперативного використання інформації про відхилення від норм і зміни норм, як зазначає Палій В.Ф. [80,с.87], впровадження нормативного методу обліку і контролю витрат не може сприяти посиленню роботи з економії і бережливості у використанні ресурсів виробництва. При цьому облік зміни норм забезпечує оперативний контроль за впровадженням організаційно-технічних заходів. Несвоєчасне внесення зміни норм у облік може призвести до того, що на виробництві будуть застосовуватись змінені норми, а в обліку – попередні, що й створить необґрунтовані відхилення від норм.

Інформація про відхилення є найважливішою у системі оперативного контролю, оскільки дає можливість із всіх показників виробничої діяльності виділити найбільш суттєві, що мають вирішальний вплив на результати роботи, знизивши інформаційне перевантаження працівників управління, зосередивши їхню увагу на найбільш суттєвих відхиленнях від плану, оперативного завдання



чи норми. Контроль відхилень від норм має бути оперативним настільки, щоб сприяти швидкому усуненню негативних відхилень і нормалізації виробництва.



**Рис.3.5. Організація оперативного контролю виробничих витрат на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”**

Це означає, що контроль за відхиленнями від норм витрат повинен проводитись у процесі формування собівартості, а не після закінчення виробничого циклу чи певного періоду, тобто безпосередньо в момент виникнення витрат. Чим раніше надійде сигнал про відхилення, тим більше є можливостей для виправлення такої несприятливої ситуації у виробництві, яка призводить до перевитрачання ресурсів і збільшення витрат.

При цьому важливо встановити оптимальну періодичність виявлення відхилень від норм за окремими видами витрат впродовж місяця. Так, для здійснення оперативного контролю і регулюючого впливу на структурні підрозділи необхідні відомості про відхилення за період, що дорівнює трьом–семи дням, декаді або в цілому за місяць. Як підкреслює Скоун Т., інформація має надходити в разі потреби [99, с.10]. Тому оперативний контроль відхилень від норм повинен стати невід'ємною складовою частиною регулювання та організації виробничого процесу.

Відхилення за своїм характером можуть бути різними, що, в свою чергу, призводить до відмінностей оперативного регулювання їх виникнення. В одних випадках їх поява не потребує втручання працівників управлінської ланки і спеціалістів. До них належать відхилення, які мають випадковий характер, легко контролюються і незначні за своїми розмірами. В такому разі потрібно визначити межі допустимих відхилень, за якими немає потреби вживати оперативних заходів і отримувати пояснення відповідальних осіб. До другої групи відхилень відносять ті, які суттєві за своїми розмірами, але мають тимчасовий характер і легко усуваються в наступному періоді (тиждень, декада). При цьому необхідні коригуючі дії управління. І, нарешті, наступною групою відхилень є ті, які мають постійний характер і потребують серйозного втручання керівництва. Цей підхід дуже виразно відображений на схемі контрольного процесу управління, запропонованій професором Чумаченком М.Г. [130, с.36] (рис.3.6.).

Для оперативного контролю за відхиленнями має значення не тільки їх розмір, а й характер і місце виникнення.

Найважливішою умовою застосування оперативного контролю в умовах нормативного методу обліку витрат на виробництво є не лише виявлення відхилень, а визначення конкретних причин і винуватців їх виникнення, оскільки ця інформація має важливе значення для управління.



**Рис.3.6. Схема оперативного контролю в процесі управління виробництвом**

Відхилення можуть бути викликані різними причинами. Вони зумовлюють економію або перевитрати матеріалів: низька якість, невідповідність стандартам, професійні навички працівників тощо; відхилення, що виникають в результаті витрачання засобів на виконання робіт, які не передбачені технологічними картами: оплата праці працівників-погодинників понад передбачені норми, доплати за понаднормові роботи, а також за роботу в святкові та вихідні дні, в результаті виконання робіт на менш продуктивних машинах чи внаслідок невідповідності знарядь праці вимогам технології; додаткові витрати на виявлення браку тощо.

У свою чергу винуватцями відхилень можуть бути безпосередньо керівники та виконавці робіт. Результативність оперативного методу контролю витрат значною мірою залежить від правильного обліку відхилень від норм. У зв'язку з цим заслуговує на увагу перспектива впровадження поопераційного обліку витрат, запропонованого професором Купером із США [99, с.76].

Поопераційний облік ґрунтується на ідеї, що продукція – не причина виникнення витрат, а причина операцій (робіт), у результаті яких виникають витрати. Як засвідчує Скоун Т., поопераційний облік застосовують такі компанії, як IBM, Unipart, Norwich Union, Gummins Engines і British Airways [99, с.77]. За цим методом операції, що залежать від одного й того самого чинника, об'єднуються в групи затрат.

Отже, в системі управлінського обліку оперативний контроль витрат за технологічними стадіями можна забезпечити за умови застосування нормативного поопераційного обліку, що якраз є головним у забезпеченні нерозривності контролю і формування витрат, які в ідеалі мають здійснюватись синхронно. При умові забезпечення автоматизації управлінського обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, на нашу думку, це цілком реально.

Важливим аспектом оперативного контролю формування витрат виробництва є документування відхилень від норм і нормативів витрат. Як відомо, існують різні підходи до цього: застосування сигнальних документів або використання існуючих первинних документів. Ми схилиємося до другої позиції, проте разом з тим вважаємо, що при використанні існуючих первинних і зведених документів сигнальних до них потрібно внести корективи. Зокрема, треба ввести додаткові графи, в яких відображувати нормативні витрати, відхилення від норм (документовані та недokumentовані), причини відхилень та напрями їх усунення. З використанням комп'ютерно-технологічної документації можна досягти максимальної оперативності та аналітичної цінності облікової інформації, необхідної для контролю і прийняття управлінських рішень. Причини відхилень можна встановити також у процесі машинної обробки первинних даних. Для цього потрібно розробити відповідні програми з використанням достатньо місткої нормативно-довідкової інформації. Наприклад, для того щоб встановити доплати за роботи, які не передбачені технологічними картами, в нормативно-довідковій інформації ПЕОМ необхідно закласти копію технологічної карти виробництва окремих

видів продукції. При автоматизованій обробці інформації зіставленням фактичних витрат з нормативними створюється система оперативного контролю за видами витрат, відхиленнями від норм, причинами виникнення та винними.

Отже, на основі сформованих масивів нормативно-довідкової інформації, введених фактичних даних за допомогою АРМ формується вихідна контрольна інформація у вигляді відеограм "Інформація про відхилення фактичної собівартості від норм і причини їх виникнення". Використання ПЕОМ дає можливість уникнути недокументованих відхилень від норм витрат і одночасно зменшити частку задокументованих даних у загальному обсязі облікової інформації. При цьому вихідні дані повинні насамперед видаватись на екрані дисплея АРМ спеціаліста і лише в разі особливої потреби роздруковуватись. Доцільно також зменшити обсяг первинних документів і перейти до системи автоматизованого документування господарських операцій.

### **3.3. Методика оцінки відхилень витрат виробництва в управлінському обліку**

Сформована в управлінському обліку інформація може бути корисною за умови її всебічної та виваженої оцінки менеджерами відповідного рівня.

Оскільки особливістю економічної інформації є її масовість, періодична повторюваність інколи навіть за тими самими параметрами, то оцінка всієї без винятку інформації неможлива. Тому в управлінському обліку менеджери центрів відповідальності, з метою уникнення витрат свого робочого часу на рутинну роботу повинні, на нашу думку, оцінювати лише суттєву інформацію, до того ж таку, на яку вони можуть мати активний вплив. Тому методика оцінки інформації управлінського обліку повинна передбачати відсіювання несуттєвої, зайвої, а також такої, на яку вплинути менеджери відповідного центру відповідальності не мають можливості. Це має враховуватись при

формуванні обсягу інформації за рівнем ієрархії управління на підприємстві, оскільки невідконтрольні витрати на одному рівні повністю можуть бути відконтрольними на іншому.

Наприклад, на вітчизняних підприємствах із заготівлі та переробки зерна найважливішим чинником зменшення змінних витрат є впровадження енергозберігаючих і ресурсозберігаючих технологій, зниження витрат при зберіганні як сировини, так і готової продукції. Зокрема, досвід ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” переконує, що енергомісткість виробництва на таких підприємствах можна знизити впровадженням більш сучасного обладнання на 30-35 відсотків. Хоч це і потребує значних капітальних витрат, однак супроводжується підвищенням якості продукції, що позитивно позначається на маржі виробника, стимулює попит на його продукцію і, в кінцевому підсумку забезпечує зростання прибутковості виробництва.

Водночас такі витрати є дискреційними, вони змінюються рік від року і відзначаються щорічно в процесі планування адміністрацією підприємства [121, с.103], тобто вони невідконтрольні менеджерам нижчого рівня.

Разом з тим відсіювання інформації лише за ознаками суттєвості чи відконтрольності, хоча й зужує її обсяг, однак не такою мірою, щоб оцінка решти була значно полегшена. Тому необхідний принципово відмінний підхід до оцінки інформації у системі управлінського обліку від традиційного стереотипу. Зокрема, на нашу думку, оцінювати треба лише відхилення від нормативів витрат виробництва, оскільки їх відсутність за окремими елементами свідчить про те, що тут втручання менеджерів відповідного центру відповідальності не потрібне. Тобто, реакція менеджерів щодо оцінки витрат виробництва може бути порівняно пасивною за елементами, де відхилень немає, і активною – за кожним відхиленням від нормативу. Тільки такий підхід дає змогу різко зменшити обсяг інформації управлінського обліку, яку повинні оперативно оцінювати менеджери.

Оцінку інформації про відхилення витрат виробництва від нормативів слід проводити за зміну, день, декаду виходячи із потреб управління тими чи

іншими показниками діяльності центру відповідальності. Це дозволяє оперативно реагувати на причини таких відхилень і активно їх усувати.

Оцінка відхилень фактичних витрат виробництва від їх нормативів можлива на основі методики оперативного економічного аналізу, який висвітлено на досить глибокому рівні.

Разом з тим на підприємствах із заготівлі та переробки зерна організацію і методику оперативного аналізу витрат виробництва не можна вважати такими, які відповідають умовам роботи у ринковому середовищі.

На одних підприємствах, як показують дослідження, оперативний аналіз проводиться у складі загальної системи роботи планово-економічного відділу і бухгалтерії, на інших – ним займаються спеціально створені бюро, групи економічного аналізу або диспетчерські служби. Зустрічається і одночасний аналіз стану одного й того самого об'єкта керівником виробничого підрозділу – центру відповідальності та головними спеціалістами і працівниками облікових і планових служб. Внаслідок цього одні показники дублюються, інші аналізуються частково або зовсім не аналізуються.

З огляду на такий стан, слушним є висновок Лєня В.С. про те, що одним із шляхів подолання негативних наслідків зростання потоків оперативної інформації є перехід до централізованої системи управління, що дає змогу розподілити повноваження стосовно планування та контролю доходів і витрат [56, с.143]. У такому випадку доцільно передбачати обов'язки проведення оперативного економічного аналізу в положеннях про центри відповідальності підприємства і в посадових інструкціях їх працівників [132, с.42]. Варто при цьому нагадати, що серед вчених і економістів-практиків здавна немає єдиної думки щодо питання про централізацію оперативного аналізу витрат виробництва. Одні наголошують на необхідності децентралізації оперативного аналізу, інші є прихильниками його централізованого ведення.

Представники, які наголошують на децентралізації, стверджують, що лише в таких умовах, коли в проведенні оперативного аналізу беруть участь керівники підрозділів і безпосередні виконавці, може бути забезпечено

отримання необхідної інформації та швидке впровадження результатів виробництва. Зокрема, Каракоз І.І. зазначає, що участь широкого кола працівників у здійсненні систематичного, регулярного аналізу, виявлення ними при цьому причин відхилень від плану і викриття невикористаних резервів є важливим положенням організації та ведення оперативного аналізу [41, с.25].

Друга група економістів виступає проти децентралізації аналізу. На їх думку, при розпилюванні аналітичної роботи управлінська система не може виявити дійсні можливості кожного підрозділу. Досліджуючи тенденції децентралізації, Чумаченко М.Г., вважає, що вона є наслідком низького операційно-технічного рівня забезпечення облікових і аналітичних робіт [128, с.138].

На наш погляд, оперативний аналіз узагальнюючих показників треба проводити централізовано, а показників, які прямо залежать від діяльності внутрішньогосподарських підрозділів – центрів відповідальності, має проводитись безпосередньо на місцях менеджерами і спеціалістами цих підрозділів, тобто здійснюватись децентралізовано. Отже, організація оперативного аналізу потребує оптимального поєднання елементів централізації та децентралізації, при цьому перевага віддається останній.

Основні обов'язки з проведення оперативного аналізу доцільно покласти на менеджерів центрів відповідальності та безпосередніх виконавців робіт, що дасть змогу максимально наблизити аналіз до низових ланок управління і підвищити його оперативність та гнучкість відповідно до мінливих умов виробництва. Необхідне також широке залучення до проведення робіт з оперативного аналізу спеціалістів економічних служб, постачання і збуту, технологів, спеціалістів інженерно-технічних служб.

Оцінка відхилень фактичних витрат виробництва від нормативних на основі оперативного аналізу можлива за умови створення автоматизованих систем управління. Її складовою частиною має бути підсистема управлінського обліку, в якій оцінка відхилень фактичних витрат виробництва від нормативних може здійснюватись за такою блок-схемою (рис.3.7).



Отже, на вході блок-схеми оцінки відхилень витрат на основі оперативного аналізу є такий параметр, як якість сировини, визначений через зіставлення фактичних даних з базовими нормативами.

За даними нормативної бази даних розраховують допустимі втрати сировини під час зберігання. Відхилення фактичних втрат від нормативних визначають під час подавання сировини на переробку, її зважування після доочистки й сортування. Після цього, за результатами нормативної довідкової бази даних, розраховують можливі втрати під час технологічного циклу. Поряд із цим за результатами відхилень від норм втрат сировини при зберіганні коригують загальні норми втрат продукції. Водночас визначають нормативні витрати на виробництво продукції та порівнюють з фактичними. Як підсумок встановлюють відхилення фактичних витрат на виробництво продукції від нормативних.



**Рис.3.7. Блок-схема оцінки відхилень витрат на основі їх оперативного аналізу**

В міру зростання рівня автоматизації облікових і аналітичних процедур число показників, які необхідно буде оперативно аналізувати, зростатиме, що, в свою чергу, забезпечить поглиблення та підвищення ефективності оперативного аналізу, оскільки на сьогодні не вирішеною залишається проблема визначення показників для оперативного аналізу виробничих витрат. На нашу думку, ці показники повинні характеризуватись такими чинниками: потребами управління; особливостями організації та технології виробництва; вибором ефективного методу обліку витрат на виробництво; політикою управління бізнесом тощо.

Оцінку відхилень фактичних витрат виробництва від нормативів на основі оперативного аналізу пропонуємо проводити у такій послідовності, як показано на рис.3.8.

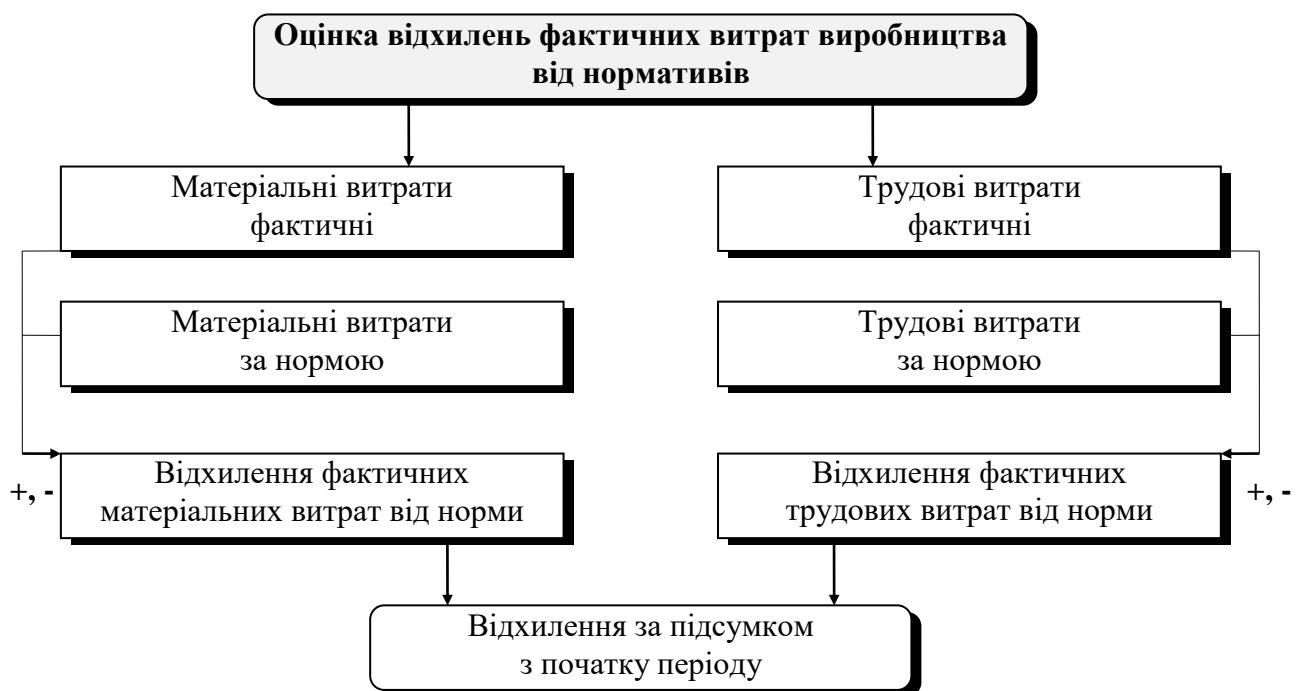
Оцінку відхилень фактичних витрат на виробництво від нормативів матеріальних витрат на основі оперативного аналізу здійснюють за встановленими показниками, основним з яких є обсяг витрат сировини на виробництво продукції за видами і гатунками як у натуральному, так і вартісному вираженні.

На витрати виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна впливають різні чинники: закупівельна ціна на сировину, вихід продукції, її структура за видами, категоріями, сортами, заміна сировини й використання добавок на виробництво. Як зазначає Скоун Т., існує кілька способів зменшення змінних витрат:

- використання дешевих матеріалів або їх замінників;
- більш ефективного використання трудових ресурсів;
- збільшення обсягу виробництва і отримання оптових знижок на ресурси, що закупаються;
- прискорення строку оплати матеріалів і отримання знижок за швидкість оплати [99, с.66].

Порівнюючи фактичні матеріальні та трудові витрати, а також витрати сировини на виробництво продукції за зміну з нормативними, визначають відхилення за кожним із елементів.

Так, оцінка відхилень за витратами сировини на виробництво дає можливість більш ретельно контролювати їх формування і вживати активних заходів щодо уникнення негативних відхилень та зниження собівартості продукції.



**Рис.3.8. Схема оцінки відхилень фактичних витрат виробництва від нормативів на основі оперативного аналізу**

Поряд з оцінкою відхилень матеріальних витрат не менш важливою є оцінка відхилень від норм витрат на оплату праці. Зокрема, необхідно проводити оцінку:

- витрат на оплату праці з виконання робіт на виробництво напівфабрикатів;
- витрат на оплату праці з виконання робіт на виробництво готової продукції;
- трудових витрат на виправлення браку;
- додаткової оплати праці за наднормовий час, простої тощо;

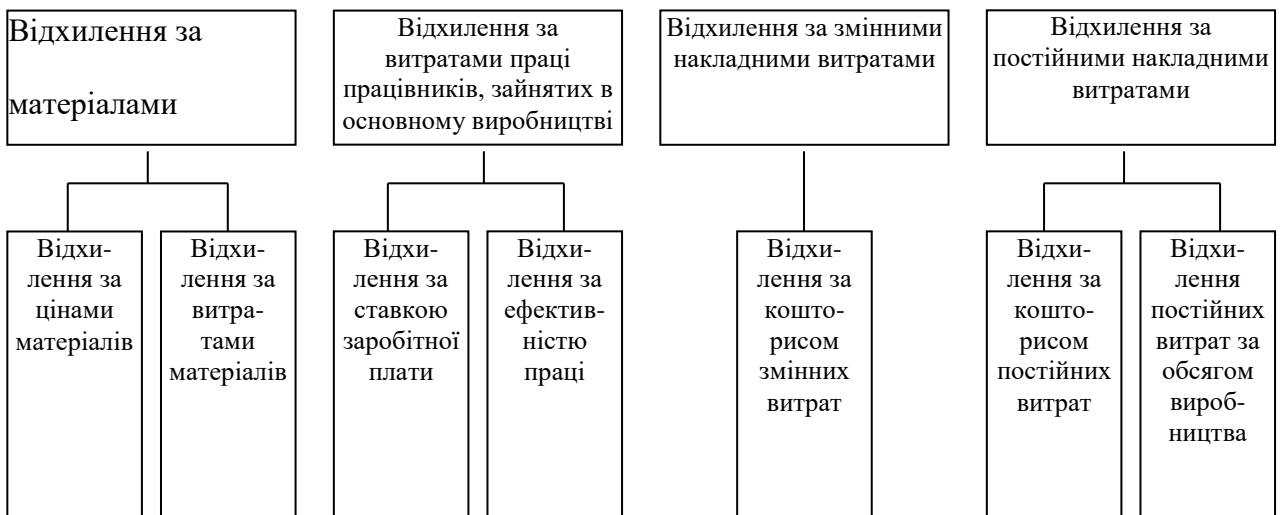
- витрат оплати праці на одиницю продукції;
- витрат на оплату праці робітників за зміну.

При цьому оцінка відхилень використання робочого часу здійснюється у трудових вимірниках (кількість витраченого часу на виробництво, виправлення браку, простої), а витрат на оплату праці – у вартісному вираженні.

Оцінки відхилень у кожному центрі відповідальності треба проводити незалежно від того, позитивні вони чи негативні, оскільки така інформація є дуже важливою для менеджерів. Адже позитивні відхилення можуть бути зумовлені не тільки якісною роботою виконавців, а й недостатньою обґрунтованістю норм і нормативів або зниженням якісних параметрів продукції. Отже, завдяки належній оцінці таких відхилень можна ставити питання про перегляд раніше розроблених нормативів витрат.

Негативні відхилення оцінюють на предмет додержання технологічного режиму виробництва продукції, забезпечення стандартів сировини, яка використовувалась, відповідності організації управління, а також об'єктивності норм і нормативів, які можуть бути заниженими.

В узагальненому вигляді в центрах відповідальності має проводитись оцінка таких відхилень (рис.3.9).



**Рис.3.9. Схема оцінки відхилень витрат виробництва в центрах відповідальності**

Оцінка відхилень витрат в управлінському обліку має становити цілісну систему, яка охоплює всі місця виникнення витрат та центри відповідальності. При цьому важливою є оцінка відхилень, що виникають у процесі формування витрат не після закінчення виробничого циклу чи конкретного періоду, а безпосередньо в момент виробництва. Тільки тоді дані управлінського обліку можуть бути використані для прийняття своєчасних та обґрунтованих рішень менеджерів.

Ефективний контроль частки витрат доцільно вести на основі первинної облікової інформації. Такий контроль може здійснюватися в натуральному і грошовому вимірниках методом співставлення або так званим методом бюджетування. Основу першого способу складає метод підсумовування відхилень від встановлених норм і виробничих завдань по місцях виникнення витрат. Другий спосіб контролю передбачає співставлення витрат із спланованим з врахуванням змін кошторисом затрат і результатів.

У другому випадку бюджетування як спосіб управління затратами передбачає складання бюджетів кошторисів по різних напрямкам діяльності і в цілому по розділам. Виробничі затрати при цьому порівнюються з передбаченими витратами за планом. Плановий метод контролю широко використовується по місцям і центрам затрат, по яким важко або неможливо встановити конкретний результативний показник діяльності. Це відділи управління, підготовки виробництва.

Бюджет – це кількісне вираження плану, інструмент координації за його виконанням. При цьому бюджети можуть бути складені як для підприємств в цілому, так і для його окремих підрозділів. Основний бюджет охоплює виробництво, реалізацію, розподіл і фінансування.

В системі управлінського обліку підготовлюється інформація, на базі якої керівники приймають рішення в першу чергу в межах витрат і очікуваних економічних результатів діяльності підприємства.

Бюджетний цикл як правило включає:

- планування діяльності підприємства в цілому і по його підрозділах;

- сумування колективних проектних пропозицій;
- розробку проекту бюджету;
- розрахунок варіантів плану, внесення коректив;
- заключне планування.

Однією із можливих схем бюджету може бути наступна (рис.3.10).

Бюджет продажів		Бюджет комерційних витрат	
Бюджети виробництва		Бюджет виробничих запасів Бюджет прямих витрат на виробництво	
Бюджети управлінських цехів	Бюджет загальновиробничих витрат	Бюджети витрат (загальноцехові затрати)	
Бюджет прибутку/збитку	Бюджет руху грошових засобів	Плановий агрегований баланс	

Бюджет продажу пропонує прогнозування обсягу продажу. Прогнозний обсяг формується шляхом встановлення очікуваної кількості продажу продукції. При цьому вказується потенційні покупці, найменування продукції, строки постачання, строки оплати, види платіжних засобів.

Бюджет виробництва формується на основі даних бюджету продажів, які виражені в натуральних одиницях. Головне його призначення – узгодження очікуваного з реально досягнутим (з врахуванням можливостей ринку, виробничих потужностей, кваліфікації персоналу, фінансових можливостей підприємства).

При формуванні бюджету виробництва оцінюються всі основні ресурси по періодам і порівнюються з наявним обсягом. Тобто, при раціональному підході до бюджетуванні можливий аналіз не тільки виробничих потужностей і

необхідного персоналу, але і бюджету виробничих запасів, який включає бюджети прямих затрат на виробництво, оплату праці і рух готової продукції.

Бюджет виробничих запасів розраховується згідно бюджету виробництва на базі норм витрат сировини і матеріалів, тривалості технологічних операцій. Розрахунок потреби у виробничих запасах здійснюється в межах формування бюджету виробництва.

Бюджети цехів, загальновиробничих витрат і управлінських витрат, як правило є зведеними. Вони можуть формуватися по напрямкам: експлуатація обладнання та устаткування, транспортні витрати, комерційні витрати.

При виконанні або невиконанні бюджету грошових засобів визначається реальна платоспроможність підприємства, виконання його фінансових зобов'язань.

Бюджет прибутки (збитки) формується за допомогою спеціалізованого звіту. При відповідній організації процесу бюджетування можна одержати звіт в цілому по підприємству або з необхідним ступенем деталізації, наприклад звіт по продукції, підрозділам.

Плановий агрегований баланс визначається на основі спеціалізованого звіту, який складається по рахунках управлінського обліку.

Отже, на базі системи сформованих бюджетів можна одержати сукупність показників, по яким керівництво може робити висновки про якість розроблених планів і ступені досягнення цільових показників підприємства, відстежувати їх виконання, аналізувати конкретні причини відхилень і на основі цього приймати управлінські рішення.

## Висновки до розділу 3

1. Контроль за формуванням витрат виробництва і їх оцінка є одними з найважливіших складових управлінського обліку. Своєчасне виявлення як позитивних, так і негативних відхилень дає можливість активно впливати на формування витрат виробництва, усувати причини, що зумовлюють виникнення необ'єктивних відхилень.

2. Одним із ефективних шляхів поліпшення організації контролю та оцінки витрат виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна є, з одного боку, чіткий розподіл всіх контрольно-аналітичних робіт між керівниками і спеціалістами різних рівнів управління, а з другого боку – визначення для кожного працівника управління конкретних об'єктів виробництва, що підлягають контролю й оцінці, встановлення способів виконання цих функцій.

3. Здійснення контролю за формуванням витрат і їх оцінка мають здійснюватись у момент їх виникнення. Це можливе за умови порівняння фактичних витрат з нормативними безпосередньо за даними первинних документів, що забезпечує нерозривність цих заходів і можливість активного впливу менеджерів на виробничі ситуації.

4. Оцінка відхилень в управлінському обліку повинна бути системною і систематичною, охоплювати всі місця виникнення витрат і центри відповідальності.

5. Основні обов'язки щодо контролю за формуванням витрат і оцінки відхилень від нормативів мають бути покладені на менеджерів центрів відповідальності і безпосередніх виконавців робіт, що дасть змогу оперативно їх здійснювати і вживати належних заходів із урахуванням зміни умов виробництва. Це передбачає якомога більшу самостійність менеджерів центрів відповідальності, децентралізацію управлінського обліку. Централізований контроль і оцінка, на нашу думку, повинні проводитись тільки за узагальнюючими показниками діяльності підприємства.



7. Найбільш ефективною формою організації управлінського обліку і контролю витрат слід вважати таку, яка вдало поєднує централізацію обліку та контролю з їх децентралізацією, в якій відокремлювались би від центральної бухгалтерії функції ведення первинного, аналітичного обліку, здійснення попереднього контролю і обробки облікових даних, а також проведення оперативного аналізу діяльності окремих служб і структурних виробничих підрозділів підприємства за відхиленнями від норм та кошторисів, тобто, тут має бути управлінська бухгалтерія. Її повинен очолювати досвідчений бухгалтер-аналітик, у підпорядкуванні якого перебувають бухгалтери з обліку матеріальних ресурсів, трудових ресурсів, зведеного обліку витрат. До функцій спеціалістів цих підгруп повинні входити не тільки здійснення обліку витрат, а й контроль процесу нормування, відхилень від норм, споживання ресурсів та аналіз виробничих витрат. Керівник повинен забезпечувати своєчасне виконання всіх завдань щодо кожного виду облікових робіт і спрямовувати аналітичну інформацію з підготовленими варіантами рішень до центрів відповідальності.

8. Основні положення розділу 3 дисертаційної роботи викладено в статтях автора [21,27].

## ВИСНОВКИ

Узагальнення теорії управлінського обліку та дослідження практики його організації на підприємствах із заготівлі й переробки зерна дають підстави для таких висновків:

1. Забезпечення високої прибутковості виробництва потребує передусім досягнення якомога нижчої собівартості продукції та зумовлює необхідність впровадження управлінського обліку, який дає змогу активно впливати на формування витрат на стадії їх виникнення завдяки значно більшій деталізації об'єктів, якими тут виступають окремі процеси чи навіть операції, та витрат за елементами, а не їх групами, як це передбачено у фінансовому обліку.

2. На підприємствах із заготівлі та переробки зерна вкрай важливим є визначення нормативів витрат сировини й матеріалів. Причому нормативи витрат сировини й матеріалів на одиницю продукції мають включати не тільки корисне використання, а й неминучі втрати, зумовлені як технологією виробництва (виробничі відходи, технологічні втрати у результаті випаровування вологи при досушуванні, доочистці сировини тощо), так і відхиленнями якості. Тому в технологічних картах на виготовлення продукції повинні бути розроблені детальні нормативи витрат за окремими операціями, оскільки узагальнені дані про сумарні витрати на готову продукцію вуюють упущення на окремих стадіях технологічного циклу взаємним погашенням негативних і позитивних відхилень.

3. Непередбачувані втрати, зумовлені браком продукції, треба включати у нормативи, а для визначення впливу кількості забракованої продукції необхідно відображувати її за кожну зміну у запропонованому сигнальному документі-акті, на основі якого спеціалісти сектора управлінського обліку повинні зробити необхідні коригування витрат центру відповідальності.

4. Специфічними особливостями виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна є те, що тут здебільшого простежуються значні сезонні коливання обсягу сировини, яка надходить від господарств-виробників. У цей період подовжують тривалість змін чи встановлюють двозмінну роботу і

виплачують надбавки за понаднормову роботу або преміальні. Тому виникають відхилення від нормативів витрат на оплату праці. Такі додаткові витрати не можна вважати непередбачуваними, оскільки сезонне надходження зерна на переробні підприємства – це об'єктивна закономірність. Тому недоцільно включати доплати за понаднормову роботу чи преміальні за роботу в нічну зміну в основні нормативи, хоча на інших підприємствах промисловості, де сезонність виробництва відсутня, такі дії виправдані.

5. На підприємствах із заготівлі та переробки зерна слід застосувати інтегровану систему управлінського обліку, оскільки на засадах автономного існування його рахунків послаблюється контроль насамперед за формуванням витрат виробництва, що зумовлює цілу низку помилок за принципом ланцюгової реакції аж до визначення виробничої собівартості продукції та фінансових результатів. Ймовірність таких помилок особливо зростає при багатогалузевому виробництві з різноманітною номенклатурою продукції.

6. Необхідно передбачити застосування в управлінському обліку формування контрольної інформації про витрати сировини і матеріалів, оплати праці, електроенергії тощо, а також втрати сировини на кожній технологічній стадії переробки. Для цього запропоновано використання відомостей, побудованих у повній відповідності з технологічними картами виготовлення продукції. Така відомість по суті є продовженням технологічної карти, оскільки вона має містити як інформацію, що є вихідною при нормуванні витрат, так і результати фіксування в управлінському обліку даних питомих витрат за елементами на одиницю продукції.

7. Уже на стадії виникнення витрат є можливість засобами управлінського обліку фіксувати відхилення від нормативів за цілою низкою елементів. Зокрема, при отриманні матеріалів можна відразу визначити відхилення їх вартості від спрогнозованої та виключити їх вплив на загальну суму витрат будь-якого підрозділу. Це дасть змогу зосередитись на глибшому вивченні відхилень фактичних витрат від нормативних, спростити його, оскільки не буде потреби визначати, якими чинниками вони зумовлені, адже це

може відбуватись у такому разі лише із-за кількості витрачених матеріалів. Така постановка управлінського обліку потребує забезпечення окремого обліку нормативної вартості сировини, інших товарно-матеріальних цінностей та відхилень від неї. Так само можна обліковувати відхилення фактичної вартості від нормативної за іншими елементами витрат.

8. Розподіл накладних витрат пропорційно до заробітної плати робітників основного виробництва чи витрат їх праці у людино-годинах на підприємствах із заготівлі та переробки зерна непридатний, оскільки викривлення виробничої собівартості продукції при цьому відбувається у напрямі перекладання таких витрат на продукцію більш трудомістку, проте менш фондо- і енергомістку. З урахування специфіки підприємств із заготівлі та переробки зерна найбільш придатним для них є нормативний метод розподілу накладних витрат пропорційно до обсягу виробленої продукції, поєднаний частково з передбаченим у П(С)БО 16 "Витрати" способом розподілу їх за нормальною потужністю машин.

9. Запровадження управлінського обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна стримується таким чинником, як зростання рутинної роботи, пов'язаної з його веденням, адже управлінський облік має численні складові сегменти, узгодження між якими потребує складних переходів від одних вимірників до інших, що відображується у ланцюгу статистичних, аналітичних і суто облікових процедур, розрахунків, групувань, переведень тощо і важливим є не тільки фіксування інформації, а її аналітичне осмислення за якомога ширшим колом чинників, які мають суттєвий вплив на формування ефективності виробництва. Тому лише з допомогою опрацювання інформації в автоматичному режимі із застосуванням комп'ютерів за відповідними програмами можливе ефективне використання таких даних менеджерами.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксененко А.Ф., Бобижонов М.С., Паримбаев Ж.Ж. Управленческий учёт на промышленных предприятиях в условиях формирования рыночных отношений.- М.: ООО "Нонпарель", 1994. – 128 с.
2. Ансофф И. Стратегическое управление. – М.: Экономика, 1989. – 443с.
3. Анфилатов В. Системный анализ в управлении. Учебное пособие. –М.: Финансы и статистика, 2002.-368с.
4. Апчери А. Управленческий учёт: принципы и практика: Пер. с англ./Под ред. Я.Соколова, И.Смирновой.-М.: Финансы и статистика, 2002. – 952с.
5. Атрилл П. Управленческий учёт для нефинансовых менеджеров / П.Атрилл, Мак Лейни; Пер. с англ.: Под ред. Каныгина С.Л. –Днепропетровск: Баланс-клуб, 2003. 624с.
6. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація.// Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2.
7. Бородин А.С. Шоковая терапия для бухгалтерского учёта.// Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – №7. –С.43-44.
8. Бороненкова С. Управленческий анализ: Учебное пособие. –М.: Финансы и статистика, 2002. –384с.
9. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік.- Житомир,: ПП. "Рута", 2000.- 446 с.
10. Бухгалтерський облік в організаціях та підприємствах ДАК "Хліб України". Методичні рекомендації/ Авторський колектив: Сопко В.В., Бойко О.В., Рішняк І.М. та ін. – К.: Фенікс, 1998.- 400с.
11. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учёта// Світ бухгалтерського обліку.- 1998.- №1.- С.5–8.
12. Вахрушина М.А.Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник.-М.: Омега; –Л.:Высш.шк., 2003.-528с.
13. Гарасим П.М., Давидович І.Є., Хомин П.Я. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): Монографія. –Тернопіль, Економічна думка, 2001. –270с.
14. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учёт. – К.: Скарби, 1998. – 477с.
15. Голов С.Ф. Управлінський облік: концепція й організація// Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – №4. –С.3–8.
16. Голов С.Ф., Ефіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік.-К.: ТОВ „Автоінтерсервіс”, 1996.-544с.
17. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. – К.:А.С.К., 2001. – 272 с.
18. Гуцайлюк З.В. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку в Україні в умовах формування ринкових відносин./ Тези доповідей міжвузівської наук.-практ. конференції "Проблеми реформування

бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання". – Львів, – 1997.- С.18–20.

19. Гуцайлюк З.В. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарюючих суб'єктів//Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. –№11. –С.46–49.

20. Грошак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами. –К.: КНЕУ, 2002. – 132с.

21. Домбровська Н.Р. Методика оцінки відхилень витрат в управлінському обліку // Наук. записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка..Серія: економіка. –2000.№ 5. –С. 78–85.

22. Домбровська Н.Р. Управлінський облік відхилень фактичних витрат від нормативних // «Наукові записки» Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Серія: економіка. – 2000.№ 6. – С.119–121.

23. Домбровська Н.Р. Класифікація витрат виробництва як основа управлінського обліку // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТАНГ. Випуск 9. –Тернопіль: Економічна думка, 2001. –С.300-301.

24. Домбровська Н.Р. Управлінський облік: проблеми становлення//Наук. записки Тернопільського державного педагогічного університету ім.В.Гнатюка. Серія: економіка. – 2002.№ 10. –С.186–187.

25. Домбровська Н.Р., Палюх М.С. Прийняття управлінських рішень на основі нормативного обліку витрат і системи «директ-костинг» // Наук. записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Серія: економіка. – 2000.№ 5.-С.78-85.

26. Домбровська Н.Р. Управлінський облік запасів: вітчизняна практика та її порівняння із зарубіжною //Тези міжнародної науково-практичної конференції «Бухгалтерський облік в Україні на початку 21 століття»: 26-27 квітня 2001 р. – Львів:Україна: –С.222–228.

27. Домбровська Н.Р. Деякі особливості оперативного контролю формування витрат за технологічними стадіями переробки сільськогосподарської сировини // Наук. записки по матеріалах всеукраїнської науково-практичної конференції на тему: «Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в Україні», присвяченої 5-річчю заснування Чортківського інституту підприємництва та бізнесу ТАНГ.-Чортків, 2001. –С.38.

28. Домбровська Н.Р. Об'єктивні передумови впровадження управлінського обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна//Наук. записки по матеріалах науково-практичної конференції «Україна в умовах ринкової трансформації економіки і сучасних форм господарювання». – Чортків, 2002. –С.81–84.

29. Домбровська Н.Р., Палюх Т.М. Особливості управлінського обліку витрат виробництва // Збірник наукових праць Міжнародної наук.-практ. конференції: 28-29 травня 2004 року – Тернопіль: ТАНГ, 2004. –С.89–97.

30. Дерев'яненко С.І. Управлінський облік: суть та значення в сучасних умовах // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи: Збірник наукових праць Державної академії статистики, обліку та аудиту. –К., 2004. –С.113–118.
31. Друри К. Управленческий учёт для бизнес-решений: Учебник. –М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. –655с.
32. Єфіменко В.І. Напрямки удосконалення бухгалтерського обліку в Україні/ Тези доповідей Міжвузівської наук.-практ. конференції "Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання". – Львів, 1997. – С.16–18.
33. Завгородний В. Бухгалтерский учёт в Украине. –К.: А.С.КК., 2002. – 847с.
34. Задорожний А.В., Крупка Я.Д., Мельник Р.О. Бухгалтерський облік: практичний посібник, нормативне забезпечення. –К.: ІЗМНМОУ, 1996. – 404 с.
35. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1996 р. № 996-XIV.
36. Зудилин А.П. Бухгалтерский учёт на капиталистических предприятиях. – М.: Изд.-во Университета дружбы народов, 1990. – 326 с.
37. Каверина О.Д. Управленческий учёт: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003.-352с.
38. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. –2-е изд., испр. и доп. / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. –320с.
39. Керимов В. Управленческий учёт: Учебник. –М.: Изд.-торг. Корпорация «Дашков и Ко», 2003. –416с.
40. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета. –М.: Финансы и статистика, 1999. –144с.
41. Каракоз И.И. Вопросы теории оперативного учета.- К.: Вища шк., 1965.- 192 с.
42. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. – Полтава. РВУ ПУСКУ, 2005. –341с.
43. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
44. Карпова Т.П. Управленческий учёт: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 350 с.
45. Кашаев А.Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. – М.: Финансы, 1978. –224с.
46. Кирейцев Г.Г. Функции учёта в механизме управления сельскохозяйственным производством. – К.: Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
47. Кірейцев Г.Г. Про поділ обліку на фінансовий і управлінський/ Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1999. – №11. – С.3–6.
48. Кит У. Стратегический управленческий учёт. –М.; 2003. –703с.
49. Ковалев В.В., Соколов Я.В. Основы управленческого учета. СПб.: Лист, 1991. –265с.

50. Коробов М. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства.- К.: Знання, 2002. –395с.
51. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Общ. ред. Данилочкиной Н.Г.-М.: Аудит ЮНИТИ, 2002. –279с.
52. Кробот Дж., Верига Ю. Організація бухгалтерського обліку в США.- К.: ВРО "Укоопреклама", 1993. – 65с.
53. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством: Вопросы теории и практики. – М.: Экономика, 1982. – 183с.
54. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. –К.: КНЕУ, 2001. –334с.
55. Ластовецький В. Який вид обліку є управлінським?// Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 4. –С.40–44.
56. Лень В.С. Управлінський облік: Навч. посібник. –К.: Знання-Прес, 2003. –287с.
57. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік. –К.: ЦНЛ, 2004. –254с.
58. Лонгрэн Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
59. Любушин Н. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия. –М.:Юнити-Дана, 2001. –471с.
60. Майданчик Б.И., Богданчик С.Л. Пономаренко П.Р. Основы управленческого учета// Контроллинг. – 1992, №2. – С.105–130.
61. Маркіна І.А. Методологія сучасного управління: Монографія. –К.: Вища шк., 2001. –312с.
62. Машков В. Психология управления. –СПб: Питер, 2002. –254с.
63. Макконнелл К. Экономикс. Принципы, проблемы.-М.:Ифра-М.,2003.- 972с.
64. Международные стандарты учета и аудита: Сб. с комментариями. Вып.4. – Директивы Европейского экономического общества/ Сост. М.М. Раппорт.- М.: Аудит-трейдинг, 1992. – 96с.
65. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений/ Пер. с англ. – М.: Финансы, 1996. – 408 с.
66. Мних Є.В. Аналіз і оцінка виробничої діяльності підприємств: Навч. посібник. – К.; 1994. – 104 с.
67. Мочерний С. Основи підприємницької діяльності.-К:Академія, 2001. –280 с.
68. Мюллендорф Р., Карренбауер М. Производственный учёт. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры / Пер. с нем. М.И.Корсакова. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1996. – 160 с.
69. Назарян Ш.Г. Себестоимость и эффективность производства в пищевой промышленности. – М.: Агропромиздат, 1986. – 118 с.
70. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник. –К.: Книга, 2004. –544с.
71. Нармбаев К.Н. Организация бухгалтерского учёта в США. – М.: Финансы, 1979. – 253с.



72. Нармбаев К.Н. Организация и методология бухгалтерского учёта в условиях АСУ: Монография. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
73. Нидлз Б., Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл и др. Принципы бухгалтерского учёта/: Пер. с англ./ Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
74. Николаева С.А. Особенности учёта затрат в условиях рынка: система "директ-костинг". – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
75. Николаева С.А. Управленческий учёт: проблемы адаптации российской теории и практики// Бухгалтерский учёт. – 1996. – №1. – С.16–22.
76. Николаева С.А. Управленческий учёт: проблемы адаптации российской теории и практики// Бухгалтерский учёт. – 1996. – №2. – С.47–50.
77. Николаева С. Управленческий учёт. – М.:Эдиторная УРСС, 2002. – 320с.
78. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. – Тернопіль: Астон, 2005. –288с.
79. Обнявко О.В., Кубік В.Д., Хотенчук Я.А., Мілько Л.В.Управлінський облік в Україні: проблеми та основні напрямки розвитку// Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи. Зб. наук. праць Державної академії статистики, обліку та аудиту. –К., 2004. –250с.
80. Петрик Е. Существует ли в Украине и нужен ли управленческий учёт: два мнения ведущих специалистов / Бухгалтерский учёт и аудит. – 2001. – № 2. –С. 38–43.
81. Плешонкова Л. Суть управлінського облік /Баланс. –2001. –№ 36. – С.55–58.
82. Петров М. Основы экономики предпринимательства. –СПб.:Герда, 2002. –336с.
83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затв. наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318.
84. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затв. наказом МФУ від 27.04.1999 р. № 92.
85. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затв. наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246.
86. Питзенгольц М.З. О содержании управленческого учёта // Бухгалтерский учёт. –№19. – 2000. –С.60.
87. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999р. № 291.
88. Пушкар М.С. Управлінський облік. – Тернопіль: Поліграфіст, 1995. – 164 с.
89. Пушкар М.С., Пушкар Р.М.. Контролінг – інформаційна система стратегічного менеджменту. –Тернопіль: Карт-бланш, 2004. –370с.
90. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні. – Тернопіль: Економ. думка, 1999. – 422с.
91. Рейльян Ч.Р. Аналитическая основа принятия управленческих решений. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 206 с.

92. Реформа бухгалтерського обліку в Україні// Бухгалтерський облік і аудит: 1996. – №8. – С.21.
93. Робертсон Дж.К. Аудит. – М.: КPMG: Аудиторская фирма "Контакт", 1993. – 496 с.
94. Рожнов В.С. Информационное обеспечение хозяйственной деятельности предприятия. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 144 с.
95. Румак О.Х. Управленческий учёт в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: Урожай, 1995. –224с.
96. Савицкая Г. Анализ хозяйственной деятельности. –М.:Инфра, 2002. – 256с.
97. Сатубалдин С.С. Учёт затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.
98. Синк Д. Управление производительностью: планирование, измерение, оценка, контроль и повышение/ Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1989.
99. Скоун Т. Управленческий учёт/ Пер. с англ.; Под ред. Н.Д.Эриашвили. – М.: Аудит, Юнити, 1997. – 179 с.
100. Смирнов Э. Разработка управленческих решений: Учебник. –М.: Юнити-Дана, 2002. –271с.
101. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней.-М.: ЮНИТИ, 1996.-638с.
102. Солодков Є. Витрати на виробництво: облікова політика // Бухгалтерія. –2001. – № 22/1– С.53–54.
103. Сопко В.В., Герасимович А.М., Игнатенко М.С. Нормативный метод планирования и учёта в пищевой промышленности. –К.: Урожай, 1990. –160 с.
104. Сопко В. Бухгалтерський облік. – К.: КНЕУ, 1994. – 500 с.
105. Сопко В.В. Злободенне питання бухгалтерського обліку// Бухгалтерський облік і аудит.- 1997. – № 3. – С.23–27.
106. Сопко В.В. Нормативный учёт затрат производства в пищевой промышленности. – М.: Пищ. пром-сть, 1978. – 144 с.
107. Сопко В.В. Облік та аналіз в управлінні підприємством. – К.: Техніка. – 1992. – 182 с.
108. Сопко В.В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг)// Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №10. – С.2–10.
109. Стражев В. Види господарського обліку і аналізу, їх класифікація. Доповідь на Міжнародній практичній конференції (Мінськ, квітень, 2000 р.)// Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 7. – С.48.
110. Стражев В.И. Оперативное управление предприятием: проблемы учета и анализа. – Минск.: Вышейш. шк., 2000. – 151 с.
111. Стратегия управления по Клаузевицу /Ред. Тиа фон Гизи.-М.: Альпина Паблишер, 2002. –218с.
112. Струк Н.С. Нормативно-правове забезпечення управлінського обліку в Україні// Зб." Бухгалтерський в Україні на початку ХХІ століття". Тези доповідей. – Львів: 2001. – С.19–22.

113. Суйц В.П. Управленческий учёт: необходимость и действительность// Бухгалтерский учет. –1995. – № 8. –С.44-46.
114. Сухарева Л., Петренко С. Контроллинг – основа управления бизнесом.-К.: Ника-Центр, 2002.-208с.
115. Твердохліб М. Інформаційне забезпечення менеджменту. Навч.посібник. –К.:КНЕУ, 2002. –224с.
116. Тироф Р. Обработка данных в управлении. – М.: Мир, 2001. – 145с.
117. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учёт: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
118. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учёта и отчётности. – М.: Финансы и статистика, 1991. –160с.
119. Управління витратами: Навч.-метод.посібник /За ред. Грещака М. – К.: КНЕУ, 2002. –131с.
120. Управленческий учёт. Учеб. пособие./ Под ред. А.Д.Шеремета. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с.
121. Управленческий учёт/ Под ред. В.Паля и Р. Вандер Вила. – М.: Инфра-М, 1997. – 480 с.
122. Фахутдинов Р. Управленческие решения: Учебник. –М.:Инфра-М, 2002. –314с.
123. Ходзіцька В.В. Управлінський (внутрігосподарський) облік: його суть та місце в системі формування економічної інформації в умовах ринкових відносин// Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 6. – С.36–38.
124. Хоменко Н.В. Методика проведення стратегічного управлінського обліку товарних запасів/Регіональні перспективи. –2003. –№ 4–5. –С.190–192.
125. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
126. Цал-Цалко Ю. Витрати підприємства: Навч.посібник. –К.:ЦУЛ, 2002. –655с.
127. Чебан Т.М., Степанович Н.Я. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах / Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи; Зб. наук. праць Державної академії статистики, обліку та аудиту. –К., 2004. –250с.
128. Чиж В.І. Бухгалтерський облік для прийняття управлінських рішень// Зб.” Бухгалтерський облік в Україні на початку ХХІ століття”. Тези доповідей. – Львів: 2001. – С.248–250.
129. Чумаченко Н.Г. Методы учёта и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.
130. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством. – К.: Вища шк., 1970. –243 с.
131. Чумаченко М.Г. Розвиток управлінського обліку// Бухгалтерський облік і аудит. –1998. – № 10. – С.2–9.
132. Шевченко И. Управленческий учёт–М.: Интел-Синтез, 2001. –112с.
133. Шевчук В.О. Модифікація бухгалтерського обліку в умовах економіки трансформацій// Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 4. – С.3–4.

134. Юрченко А. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік і звітність. // Вісник податкової служби України. – 2002. – С. 43–52.
135. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран: Петр. с польск. / Предисловие Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
136. Burch I. Cost and management accounting. – Saint Paul: West Publishing Company, 1994.
137. Carrison, Ray H. Managerial accounting. Irwin Inc., 1994, USA.
138. Decoster D., Shafer E., Zeibell M. Management accounting: a decision emphasis. – New York: John Wiley and sons, 1988.
139. Gerold Mus, Rolf Hanschman. Buchführung: Grundlagen-Ausgaben-Lösungen. Wistbaden: Gabler, 1992.
140. Harrison R/ Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making. – Homewood: BRI Irwin, 1988.
141. Higgins H.A. Responsibility Accounting// The Arthur Andersen's Chronicle. – Chicago. – April. 1952. – 307 с.
142. Hilton, Ronald W. Managerial accounting. Mc Grow – Hill Inc., 1994, USA.
143. Horngren Ch.T. Cost Accounting. – N.Y., 1977. – 187 с.
144. Horngren Ch.T. Introduction to Management Accounting. – Prentice-Hall, 1986.
145. Houngreen C., Foster G. Cost accounting. – Englewood Cliff: Prentive Hall, 1991.
146. Minzberg H. The nature of Managerial Work. – N.Y.: Harper Row, 1997–P.7.
147. Ristkets D. Gray I. Managerial accounting. – Boston. Houghton Mifflin Company, 1992.