

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу
Кафедра обліку і аудиту ЧІПБ

Білас Сергій Богданович
Облік і аудит виробничих витрат в інформаційній системі
підприємства

спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Облік і аудит в промисловості
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем „магістр”

Виконав студент
групи ОПчм-51

С. Б. Білас

Науковий керівник:

д.е.н., проф. П. Я.

Хомин

Дипломну роботу допущено до
захисту:

----- 2013 р.

В.о. завідувача кафедри

_____ П. Я. Хомин

ЧОРТКІВ – 2013

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ I. СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ФОРМУВАННЯ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА	7
1.1. Бухгалтерський облік, аудит та аналіз як складові інформаційної системи підприємства	7
1.2. Інформаційне забезпечення управління витратами за рівнями управління	14
1.3. Системний підхід до питань формування виробничих витрат в структурі прийняття управлінських рішень	21
Висновки до I розділу	30
РОЗДІЛ II. ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ОБЛІКУ ВИТРАТ	32
2.1. Сучасні підходи до обліку витрат підприємств як об'єкту управління економічною інформацією	32
2.2. Організація фінансового обліку витрат : проблеми та шляхи їх вирішення	40
2.3. Управлінський облік витрат як інтегрована інформаційна система обліку витрат	50
Висновки до II розділу	60
РОЗДІЛ III. КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА НОРМАТИВНИМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ	61
3.1. Формування та класифікація нормативного забезпечення обліку та контролю витрат на виробництво	61
3.3. Економічний аналіз виробничих витрат ДП “Комбінат хлібопродуктів”	Ошибка! Закладка не определена.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	88
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	92

ВСТУП

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно вимог міжнародних бухгалтерських та аудиторських стандартів, прийняття національних стандартів та Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій призвели до суттєвої перебудови методології бухгалтерського обліку і необхідності перегляду питань його організації, зокрема обліку витрат на виробництво на плодоовочевих консервних підприємствах.

Перехід на національні стандарти бухгалтерського обліку, нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з вимог господарювання, можуть самостійно визначати конкретні методики та форми організації бухгалтерського обліку, обирати методи оцінки виробничих запасів при їх віднесенні на витрати виробництва, способи і методи обчислення собівартості продукції.

В цих умовах зростають вимоги до бухгалтерського обліку, перш за все, в напрямку підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної інформації про витрати на виробництво продукції з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Вирішення цієї проблеми вимагає створення нової системи одержання інформації про виробничі витрати, застосування нетрадиційних для вітчизняної практики бухгалтерського обліку підходів до калькулювання собівартості продукції, оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів управлінського обліку.

Актуальність теми. Радикальні ринкові перетворення в економіці України вимагають змін в усіх сферах господарювання та функціях управління виробничими процесами. При подальшому формуванні ринкового середовища, планомірному курсі на удосконалення бухгалтерського обліку і його системи в цілому головною умовою зростання

виробничого та експортного потенціалу харчової промисловості України, є перехід до нової системи управління виробництвом, інтеграція методів управління в єдину систему управлінського обліку, основою якого є формування інформації про витрати підприємства і собівартість.

Проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції постійно знаходяться в центрі уваги багатьох відомих вчених. Значна увага їм приділена в працях таких економістів: Богач Б.М., Бондаренко О.М., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Кашаев А.Н., Полянська О.А., Пушкар М.С., Ягмур К.А. та ряд інших.

Одержані протягом багатьох років результати теоретичних і практичних розробок по проблемах удосконалення обліку витрат на виробництво мають велике значення для розвитку вітчизняної теорії обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Проте, дослідження діючої методики обліку виробничих витрат на підприємствах плодоовочевої консервної промисловості свідчать, що вона не в повній мірі відповідає сучасним умовам господарювання. Вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку матеріальних витрат, зокрема вибору методу оцінки сировини і матеріалів, обліку витрат на оплату праці, обліку і розподілу непрямих витрат. Залишаються невирішеними проблеми вибору найбільш оптимального методу обліку витрат і калькулювання собівартості консервної продукції. Крім того, потребують удосконалення діючі форми документації з обліку витрат з метою належного їх застосування в аналітичному та управлінському процесах.

Зміна методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства, необхідність перегляду питань організації обліку витрат згідно вимог національних стандартів, існування певних проблем у галузі та потреба удосконалення діючої практики обліку витрат виробництва підприємствах обумовили вибір теми дипломної роботи й основні напрямки дослідження.

Мета і задачі дослідження. Основною метою роботи є розробка й обґрунтування теоретико-методологічних, методичних і практичних рекомендацій і пропозицій з удосконалення методики обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості на підприємстві у відповідності з вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, використання яких сприятиме підвищенню ефективності розвитку плодоовочевого консервного виробництва, задоволенню суспільних потреб у його продукції, забезпеченню отримання підприємницькими структурами достатнього рівня прибутковості і рентабельності їх діяльності.

Об'єктом дослідження є процес обліку і аудиту виробничих витрат Чортківського ДП “Комбінат хлібопродуктів”.

Предметом дослідження є методологія і методика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств в умовах використання національних стандартів бухгалтерського обліку.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний підхід до вивчення явищ і процесів господарської діяльності підприємств молочної промисловості.

У процесі наукового дослідження узагальнено законодавчі і нормативні акти України, інструктивні матеріали з питань методики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, економічну літературу вітчизняних і зарубіжних вчених, міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, використано традиційні методи і прийоми бухгалтерського обліку та окремі методичні прийоми управлінської бухгалтерії підприємств зарубіжних країн.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

– узагальнено теоретико-методологічні основи організації обліку виробничих витрат в умовах ринкових трансформацій;

- конкретизовано склад витрат, що формують виробничу собівартість продукції із врахуванням вимог національних стандартів;
- розроблено і запропоновано методичні підходи щодо

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що впровадження розроблених у нашому дослідженні рекомендацій надасть можливість:

1) удосконалення організації і методики обліку витрат виробництва на підприємствах промисловості з урахуванням вітчизняного і світового досвіду та вимог національних стандартів;

2) озброєння органів управління промисловості новими підходами щодо вдосконалення обліку витрат у ринкових умовах господарювання з урахуванням новітніх досягнень світової та вітчизняної економічної науки.

Обсяг і структура роботи: дипломна робота викладена на 104 сторінках комп'ютерного тексту. Вона складається із вступу, 3-х розділів, висновків, списку рекомендованої літератури, що включає 62 використаних літературних джерел та ілюстрована аналітичними таблицями, схемами, рисунками та додатками.

РОЗДІЛ I

СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ФОРМУВАННЯ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Бухгалтерський облік, аудит та аналіз як складові інформаційної системи підприємства

Згідно із п.1 ст. 3 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [44] “метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства”.

Фактично Закон декларує те, що бухгалтерський облік має задовольняти потреби всіх груп зовнішніх і внутрішніх користувачів у інформації про господарську діяльність підприємства. Однак постає запитання – наскільки нинішня система бухгалтерського обліку в Україні забезпечує досягнення цієї мети? Інакше кажучи: як вона задовольняє вимоги різних груп користувачів? Розглянемо для прикладу ступінь задоволення даними звітності потреб основних груп зовнішніх і внутрішніх користувачів, зокрема: власників, податкових органів і управлінського апарату.

По-перше, якщо йдеться про зовнішніх користувачів - власників (засновників, акціонерів, учасників тощо), а також банків і інших фінансово-кредитних установ, то на підставі складеної фінансової звітності вони реально не можуть оцінити фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки підприємства, оскільки частина інформації про фактично проведені господарські операції залишається поза межами офіційного бухгалтерського обліку.

По-друге, серед зовнішніх користувачів звітності підприємств, мабуть, практично головне місце займають податкові органи. Причому, якщо ще нещодавно, до 1.04.2011 р. існував окремий, так званий податковий облік,

бухгалтерський облік і фінансова звітність для органів державної податкової служби, якщо й були джерелом інформації, то лише опосередкованим, то у зв'язку із введенням в дію Податкового кодексу України, особливо його розділу III “Податок на прибуток підприємств” [40], інтерес податкових органів до інформації бухгалтерського обліку і фінансової звітності суттєво підвищився. З одного боку, це пов'язано з тим, що при визначенні базових показників, які мають використовуватися для подальшого розрахунку об'єкта оподаткування, в багатьох випадках за основу взято підходи, передбачені національними П(С)БО України, тобто правила бухгалтерського обліку.

Сьогодні, в період розвитку комп'ютерних технологій, відбуваються важливі зміни в управлінні діяльністю підприємств. При цьому, автоматизація бухгалтерського обліку, точність і оперативність інформації є вирішальними факторами успішного розвитку бізнесу. Для вдосконалення управління витратами та формуванням собівартості продукції необхідно використовувати такі методи управління, які б базувалися на сучасних комп'ютерних засобах і автоматизованій системі обліку [9, с. 154].

Проте, В. Сопко зазначає: „Немає в обліку поняття „інформаційна система”. А є бухгалтерська інформація. Немає поняття „інформаційна система в обліку і аудиті”. А є бухгалтерська інформаційна система.” [54, с.163] Система бухгалтерського обліку визначається як інформаційна система, тому що її функціонування забезпечує рух інформації, тобто головною функцією бухгалтерського обліку як інформаційної системи, моделі господарської діяльності підприємства, процесу, практичної діяльності є надання інформації користувачам. З усіх функцій, якими наділяється облік, поза дискусією залишається саме інформаційна функція.

Сьогодні в Україні спостерігаються тенденції стрімкого застосування інформаційних технологій у всіх сферах суспільно-економічного середовища. Особливо швидкими темпами розвиваються інформаційні технології бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту. Будь-який бухгалтер-

практик працює на комп'ютері та не уявляє без нього своєї професійної діяльності.

Аналіз літератури свідчить про те, що методичних матеріалів, підручників або посібників, які могли б допомогти в комп'ютеризації складних і трудомістких процесів обліку, аналізу і аудиту, практично немає. У вітчизняних наукових розробках лише В. П. Завгородній в монографії [19] розглядає методологічні основи автоматизації бухгалтерського обліку, контролю, аналізу й аудиту за різними ділянками обліку. Автор посібника [22] описує інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту з орієнтацією на зовнішній аудит і тестування власне інформаційної бухгалтерської системи. У [60] наведено один з можливих варіантів побудови автоматизованої інформаційної системи бухгалтерського обліку. Ні аспекти автоматизації аналізу, ні аспекти автоматизації аудиту тут не розглядаються. Деяко глибше питання автоматизації лише аудиту розглядаються в працях російських вчених [61, 48; 49; 50].

Автоматизація бухгалтерського обліку на підприємствах України стала вже не просто необхідністю, а потребою, що викликана розвитком сучасних інформаційних технологій. Цілком логічним є прагнення керівництва галузі полегшити роботу своїх працівників, звести до мінімуму вірогідність помилок, а також оперативно впливати на процеси, які пов'язані з виробництвом та з управлінням підприємств і галузі в цілому.

Серед економістів досить поширена думка про те, що автоматизована система обробки інформації докорінно відрізняється від ручних систем внаслідок відмінностей у регістрах бухгалтерського обліку. З цим не можна погодитись через те, що не форма рахівництва визначає суть обробки інформації, а внутрішній зміст або алгоритм. Будова облікових регістрів (число рахунків, граф), взаємозв'язок між регістрами та способи записів, виведення оборотів та сальдо є не що інше, як алгоритм, який визначає процедуру обробки даних ручним або механізованим способом. Бухгалтер задає машині алгоритм, який і визначає роботу електронно-обчислювальної техніки. Між

документом та звітністю знаходиться алгоритм, який в автоматизованій системі обробки інформації означає зміст форми бухгалтерського обліку. Суть форми самого обліку не залежить від технічних засобів обліку, вона є загальним поняттям для всіх способів обробки інформації. Формою бухгалтерського обліку називається сукупність алгоритмів для обробки первинних даних і отримання результативної облікової інформації за допомогою технічних засобів обліку.

Основним недоліком всіх запропонованих підходів до автоматизації обліку, аналізу і аудиту є те, що ця проблема не розглядається з позицій комплексного, системного підходу. Комплексний підхід до вирішення поставленої проблеми обумовлений тим, що оскільки аудит, як і аналіз, орієнтується на інформацію, яка сформувалася в процесі попередніх функцій управління, то очевидно, що автоматизацію функцій обліку, аналізу і аудиту слід розглядати в єдиному контурі, комплексно.

База моделей концептуальної інформаційної системи обліку, аналізу і внутрішнього аудиту містить моделі бухгалтерського обліку, аналізу і внутрішнього аудиту. В базі моделей бухгалтерського обліку знаходять своє відображення формули та алгоритми розрахунків, які здійснюються при обчисленні результатних показників обліку.

Вихідною інформацією для бухгалтерського обліку є обліково-звітні показники, необхідні для контролю та аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства, підготовки управлінських рішень, а також для підготовки інформації, що використовується для підтвердження достовірності облікової інформації.

У комплексній інформаційній системі обліку, аналізу та внутрішнього аудиту інформація з підбази даних обліку використовується для формування підбази даних аналізу, зокрема за допомогою формалізованих моделей аналізу.

Розрахунки, які виконуються при аналізі господарської діяльності підприємства, формалізовані в базі моделей аналізу. На основі цього

формується результатна інформація, яка також акумулюється в підбазі даних аналізу і може виводитись на екран персональних електронних обчислювальних машин (ПЕОМ) або роздруковуватись.

У комплексній інформаційній системі внутрішній аудитор контролює правильність розв'язання задач обліку та аналізу. Внутрішній аудитор перевіряє правильність ведення первинних документів у бухгалтерському обліку, своєчасне заповнення всіх реквізитів у них, оскільки в базі даних інформація фіксується в розрізі часу з використанням різних формалізованих моделей, аудитор може побачити хронологію господарських операцій і проконтролювати ці операції, а також і похідні від цих операцій.

Отже, в комплексній системі обліку, аналізу та внутрішнього аудиту в базу даних аудиту за допомогою формалізованих моделей аудиту як результатну інформацію будуть вноситись дані про відповідні помилки у процесі ведення обліку. При виявленні деяких помилок до бази даних внутрішнього аудиту вносяться також дані аналізу, перераховані відповідно до нової інформації з використанням бази даних і бази моделей аналізу.

Комплексна інформаційна система обліку, аналізу та внутрішнього аудиту повинна відповідати таким характеристикам.

Інформаційна система бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту має підвищувати ефективність прийняття рішень.

Інформаційна система бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту повинна інтегрувати виконавців та аналітичні методи зі стандартним доступом до даних і вибіркою даних. Для надання допомоги у прийнятті рішення активізуються одна чи кілька моделей.

Інформаційна система бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту буде нескладною в роботі для осіб, які не мають достатнього досвіду у спілкуванні з ЕОМ. Система не потребує глибоких знань з обчислювальної техніки і забезпечуватиме просте пересування по системі, діалогову документацію, умовні засоби навчання та інші атрибути програмних інтерфейсних систем.

Інформаційна система бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту має бути побудована за принципом інтерактивного розв'язування, і користувач матиме змогу підтримувати діалог з системою в безперервному режимі, а не обмежуватися видаванням окремих команд з подальшим очікуванням результатів.

Інформаційна система бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту повинна бути зорієнтована на гнучкість та адаптацію і пристосування до змін середовища чи підходів до розв'язування задач, що їх бере користувач.

Створення комплексної автоматизованої інформаційної системи бухгалтерського обліку, аналізу та внутрішнього аудиту є перспективним напрямком у розвитку науки і практики управління. Практичне застосування цієї системи, на нашу думку, дало б можливість значно підвищити ефективність управління підприємством та результатів його діяльності загалом.

Особливо важливо зауважити, що бухгалтерський облік є не що інше, як частина загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, в продукт для управління. Таким продуктом є оброблена інформація, яка має всі властивості товару. З цієї точки зору, бухгалтерський облік є засобом виробництва товару особливого роду - інформації, яка має вартість, собівартість, ціну та інші категорії товарного виробництва.

Розвиток системи бухгалтерського обліку повинен визначатись тим, яка інформація, кому та в які строки повинна подаватись. Даний підхід дозволяє проектувати систему таким чином, щоб при мінімальних витратах отримати найбільший обсяг потрібної інформації і задовольнити потреби максимальної кількості споживачів.

Важливою проблемою є створення на підприємстві та удосконалення раціонального потоку інформації, який би задовольняв таким принципам:

– виявлення інформаційних потреб з боку системи управління та повне їх задоволення;

- відповідність способів задоволення потреб індивідуальним запитам споживачів;
- відображення в системі інформації реальних процесів виробництва, обігу, розподілу і споживання, використання всіх видів ресурсів;
- усунення дублювання в первинній документації;
- швидкість обробки і подання інформації для управління.

Створення та використання комп'ютерної системи бухгалтерського обліку сприяє не тільки прискоренню процесу обробки інформації на підприємствах, але й суттєвому покращенню його організації. Такі можливості зумовлені тим, що комп'ютерний спосіб обробки інформації вимагає формального та чіткого опису облікових процедур у вигляді алгоритмів, що призводить до впорядкування порядку виконання обов'язків працівників бухгалтерської служби. Впровадження інформаційної системи дозволяє переходити на нові методи управління, на якісно новий рівень менеджменту і ведення бухгалтерського обліку та є стратегічно важливим для будь-якого підприємства.

Позитивний результат впровадження інформаційної системи на підприємстві може позитивно вплинути на:

- впорядкування бухгалтерського обліку;
- збільшення кількості інформації, що надходить з даних бухгалтерського обліку;
- зниження кількості бухгалтерських помилок;
- підвищення оперативності обліку.

Таким чином до переваг, які отримує підприємство від впровадження облікових систем можна віднести:

- економію оборотних засобів;
- зниження виробничого браку;
- скорочення витрат на адміністративно-управлінський апарат;
- зростання ефективності виробничих потужностей;

- зниження транспортних витрат;
- зниження страхових запасів на складах;
- зменшення витрат часу на здійснення господарських операцій.

Щодо віддачі від інвестицій в автоматизовану систему управління, то отримують, як правило, за рахунок:

- зниження необґрунтованої видачі матеріалів;
- зниження собівартості продукції за рахунок скорочення витрат;
- зниження дебіторської заборгованості за рахунок її всебічного контролю;
- зменшення витрат допоміжних матеріалів;
- зменшення рівня запасів на складах;
- уникнення необлікових недостач; зменшення необґрунтованих знижок при відвантаженні товару.

Функціонування підприємства в конкурентному середовищі зумовлює необхідність використання системного підходу до його інформаційної безпеки. Враховуючи те, що однією із систем генерації інформаційного продукту на підприємстві є системи бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту.

1.2. Інформаційне забезпечення управління витратами за рівнями управління

У сучасному суспільстві існує складна мережа взаємовідносин між підприємством, з одного боку, та зовнішнім середовищем, з іншої, а також всередині підприємства формується найскладніша мережа відносин, які підлягають відображенню в бухгалтерському обліку. Така мережа виробничих взаємовідносин між працівниками різних рівнів управління визначає потребу в обліковій інформації та її потоках. Формування оптимальних інформаційних облікових потоків (ІОП) - завдання складне і потребує індивідуально-

го підходу до підприємств, що зумовлено складністю організаційної будови виробничих систем, ієрархією системи управління витратами виробництва, різноманітним складом рішень, що приймаються, а також колом чинників, що враховуються при виборі прийнятних варіантів управлінських рішень. Ця проблема посилюється кардинальними змінами щодо розуміння витрат та їх визнання у системі бухгалтерського обліку зі введенням у дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зміною підходів до процесу калькулювання та ціноутворення.

Проблемою у формуванні ІОП є криза ефективності функціонування і організації бухгалтерського обліку, що зумовлено низкою макроекономічних чинників, зокрема:

по-перше, в умовах нестійкого податкового законодавства організація бухгалтерського обліку на більшості підприємств націлена на правильність здійснення розрахунків з бюджетом з податків і обов'язкових платежів. Тобто, бухгалтерський облік не супроводжує бізнес з метою виконання управлінської функції, а лише виступає інструментом при визначенні об'єктів оподаткування;

по-друге, реформування системи бухгалтерського обліку з метою його гармонізації до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку значно змінило підходи до класифікації об'єктів обліку та методики їх оцінки. Для адаптації національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку потрібен тривалий час, зміна концепцій оцінки окремих активів чи зобов'язань підприємства веде до розробки нових моделей обліку та аналізу економічних рішень і процесів. Складність розв'язання згаданої проблеми доповнюється тим, що на сьогоднішній день у національній обліковій практиці та наукових розробках недостатньо приділяється увага пошукові альтернативних варіантів організації бухгалтерського обліку як основі механізму формування інформаційного забезпечення управління. Зокрема, на промислових підприємствах, особливо державної форми власності, домінують стереотипи організації обліку, які у сучасних господарських

ситуаціях не є ефективними для розв'язання економічних проблем на макро- і мікро-рівні.

Проблемою при формуванні інформаційних облікових потоків управління витратами виробництва (ІОПУВВ) на сучасному етапі є, фактично, формування і становлення самого бухгалтерського обліку та системи його організації в напрямку об'єктивного відображення ринкових факторів впливу на діяльність підприємства і забезпечення аналітичної бази управлінських рішень. Вирішення цієї проблеми передбачає проведення наукових досліджень за декількома напрямками, а саме:

- визначення якісних характеристик облікової інформації,
- параметризація ІОП, дослідження та побудова ефективної системи управління витратами виробництва,
- організація підсистеми управлінського обліку, побудова автоматизованої системи обробки економічної інформації.

У створенні передумов підвищення економічної ефективності підприємства певною мірою має визнаватися управлінська система, яка покликана на основі інформаційної системи забезпечити апарат управління всіх ланок господарства необхідною інформацією для вироблення і прийняття відповідних управлінських рішень, залежно від поставлених завдань і мети.

Вирішення інформаційною системою підприємства завдань, які стоять перед нею, можливе лише за забезпечення умов і насамперед у тому разі, якщо на підприємстві чітко визначено мету для кожного об'єкта управління і рівень прийняття управлінських рішень, а інформаційна система задовольняє всі ланки управління інформацією необхідного виду і необхідного ступеня агрегації. Сьогодні працівникам апарату управління надходить достатня кількість зведеної аналітичної інформації для вироблення варіанта рішень за кожною метою у системі ієрархії, що дає змогу забезпечити управління по відхиленнях від плану. Інформаційна система характеризується комплексністю, оперативністю і систематичністю, високим ступенем оцінок якості інформації, а також високим коефіцієнтом повторного використання. Але в більшості

підприємств інформаційна система не створює передумов для достатнього економічного обґрунтування управлінських рішень. На таких підприємствах вона характеризується значним обсягом і нераціональністю потоків інформації. На збір, формування, обробку та інші операції витрачається 40 % бюджетного робочого часу управлінських працівників.

В обсязі інформації, яка надходить працівникам апарату управління, найбільшу частку досі займала обліково-звітна інформація (70 %). Із впровадженням різних форм підрядної діяльності обсяг обліково-звітної інформації дещо зменшився. Проте практика більш передових господарств, у яких високий рівень техніко-технологічного розвитку, не завжди підтверджує ефективність скорочення обсягу облікової інформації. Високорозвинені системи при такому рівні розвитку оргтехніки не повинні зменшувати кількість фіксованої інформації, яка відображає відповідні явища і процеси виробничого характеру, зокрема за затратами, за якістю праці і продукції тощо.

Що стосується планової і розпорядчої інформації, то її обсяг не перевищує відповідно 14 і 16 % від частки всього обсягу інформації. Особливо недостатня частка розпорядчої інформації у функціональних працівників апарату управління.

Ефективність інформаційної системи залежить від рівня оцінки якості інформації, яка поставляється в основному бухгалтерським обліком. Нині ступінь цільового характеру достовірності, своєчасності, повноти, глибини і цінності інформації в господарствах не перевищує - 0,6 коефіцієнта. Велике значення має рівень використання інформації.

Частина зведено-аналітичної інформації є також незадовільною. Вона становить всього 8-10 % від загального обсягу інформації, що недостатньо для обґрунтування варіантів і прийняття управлінських рішень. Система первинних бухгалтерських документів характеризується низьким рівнем аналітичності і не дає змоги збільшити частку зведено-аналітичної інформації. За нашими розрахунками, зведено-аналітична інформація повинна займати до 30 % в усьому обсязі інформації за об'єктами і суб'єктами управління, її час-

тка повинна зростати, особливо в умовах орендної підрядної діяльності та впровадження ринкових відносин, де забезпечується достатньо високий рівень саморегулювання і самостійності у прийнятті і реалізації рішень керівниками господарства.

У господарській практиці викладені умови не враховуються. Такий стан інформаційної системи в багатьох підприємствах призводить до того, що керівники недоотримують 20-30 % інформації для вироблення і здійснення управлінських рішень як оперативного, так і стратегічного плану. Необхідно зазначити, що незважаючи на недостатність обсягу інформації для вироблення управлінських рішень, керівнику підприємства для узгодження і затвердження надходить 20-30 % зайвої інформації, що перешкоджає керівникам раціонально використовувати свій робочий час.

Недоліки існуючої системи облікової інформації можна виділити за такими напрямками:

- запізнення поступлення та представлення інформації, що призводить до затримки прийняття рішень та впливає на оперативність управлінських дій;

- дублювання інформаційних потоків різних рівнів управління процесом виробництва продукції, надання послуг та витратами діяльності і в цей же час нестача облікової інформації в окремих її видах, відсутність комплексного представлення необхідної та достатньої інформації.

Протягом тривалого періоду робилися спроби усунути недоліки існуючої інформаційної системи за допомогою нових форм управління, децентралізації повноважень саморегулювання в масштабі сільськогосподарського підприємства, однак це не призвело до істотних змін, незважаючи на те, що й були помітні й деякі якісні зрушення.

Аналіз сучасного стану інформаційно-методичного забезпечення управління витратами, виділення їх недоліків та переваг дає змогу виділити новий “комплексний” принцип формування інформаційних облікових потоків, який би відповідав сучасним вимогам щодо повноти та достатності інформа-

ційного забезпечення управління. На нашу думку, “комплексний” принцип формування інформаційного забезпечення повинен:

- мати диференційований метод до відбору інформації залежно від рівня ієрархії системи управління та розподілу відповідальності;
- забезпечувати ентропію системи під час прийняття управлінських рішень;
- відповідати встановленим параметрам, що передусім передбачають оптимізацію у відборі даних під час побудови інформаційного облікового потоку.

Обраний принцип до формування інформаційного забезпечення управління витратами реалізовується через інформаційно-облікову модель із виділеними параметрами.

Вдосконалення інформаційної системи підприємства можливе лише на основі системного і комплексного принципу. І одним із них, на нашу думку, як і підтверджує практика промислового виробництва, передусім є реорганізація підприємств на базі приватизації і на цій основі зміна і перебудова обліку як основи інформаційної бази. Перебудова обліку повинна здійснюватися у напрямі його спрощення, оскільки тепер облік з його недосконалою первинною документацією і бухгалтерськими реєстрами, громіздким планом рахунків та організаційною структурою не відповідає вимогам сьогодення, а тим більше у період переходу до ринку.

Вітчизняний бухгалтерський облік на зламі тисячоліть дістав потужний імпульс до вдосконалення, адже з 2000 р. здійснено перехід на міжнародні стандарти. За рік, що минув, є вже певний досвід в їх застосуванні, виявлено певні переваги загальноприйнятих у міжнародному обліку принципів до його ведення. Поряд з тим, постали й певні труднощі використання міжнародних стандартів у вітчизняній практиці. Тому актуальність привернення додаткової уваги до найважливіших проблем обліку всіх видів витрат і результатів під час здійснення економічної діяльності не викликає сумніву.

Облік загалом - це спостереження, вимірювання та реєстрація фактів та явищ реальної дійсності. У той же час господарський облік вимагає наявності такої облікової інформації, яка несе нові знання про розвиток процесу суспільного виробництва. Таким чином, господарський облік є складною системою спостереження, вимірювання, реєстрації, обробки і передачі інформації про господарську діяльність, яка необхідна для управління цією діяльністю. Сучасними видами господарського обліку є: статистика, бухгалтерський та оперативний облік. [36, с. 8-12].

Мета обліку полягає в управлінні господарськими процесами, у забезпеченні управлінців та інших користувачів необхідною інформацією для аналізу, планування і контролю. Бухгалтерський облік виник і розвивався як засіб спостереження за господарською діяльністю підприємства. Облік і аналіз взаємодіють в інформаційній системі. Облік - самостійна інформаційна система, що регламентується програмами збирання, обробітку, зберігання і пошуку даних. Аналіз створює інформацію, яка визначає вибір управлінського рішення.

У вітчизняній літературі в багатьох випадках стверджується, що за допомогою бухгалтерського обліку досягається ціль, яка пов'язана з процесами управління [58, с.19].

Вітчизняний бухгалтерський облік донедавна трактувався як, насамперед, завдання контролю за виконанням планів, забезпечення захисту соціалістичної власності та режиму економії [36, с.33]. Облік за умов ринкової економіки виконує продуктивну роль, яка полягає передусім в обслуговуванні інтересів підприємства як самостійного суб'єкта господарської діяльності, на відміну від обліку, що залишився нам у спадок від планованої централізованої системи господарювання. Облік у ринковій економіці спрямований на відображення господарських операцій в їх логічному взаємозв'язку і взаємозалежності з метою використання відповідної інформації для грамотного управління підприємством. За умов ринку на передній план в обліку виходить його сигнальна, попереджувальна функція, яка створює умови для своєчасно-

го інформування управлінського персоналу підприємства про відхилення від запланованих (нормативних) величин витрат та результатів діяльності з метою корекції управлінських рішень.

1.3. Системний підхід до питань формування виробничих витрат в структурі прийняття управлінських рішень

Сучасний етап розвитку економіки характеризується високими вимогами до інформації, яку споживають внутрішні та зовнішні користувачі.

З метою розкриття питання ефективності функціонування інформаційних джерел, що забезпечують можливість проведення аналізу витрат, доцільно визначити суть поняття «Інформаційні джерела» та основну їх складову – інформацію.

Інформація (від лат. information - роз'яснення, виклад) - це відомості, повідомлення про будь- яку подію, діяльність тощо. Економічна інформація є найважливішою складовою управлінської інформації в підприємстві.

У зв'язку з тим, що економічна інформація пов'язана із суспільним виробництвом, її часто називають виробничою інформацією. Над економічною інформацією здійснюються чимало операцій, які за ознакою однорідності і цільових функцій об'єднані в інформаційні процедури (процеси), які можна згрупувати в п'ять стадій обробки інформації: збір, передача, зберігання, перетворення і споживання (рис. 1.1).

Під економічною інформацією слід розуміти всі дані в сфері економіки, які необхідно фіксувати, передавати, зберігати і обробляти для використання в управлінні як господарством країни в цілому, так і окремими його об'єктами. Її можна використовувати в процесі планування, обліку, контролю, аналізу на всіх рівнях управління. Найважливішими властивостями економічної інформації, на думку професора Г.А. Титоренко, є [1, с. 12]:

- достовірність і повнота;

- цінність і актуальність;
- ясність і зрозумілість.

Ф.Ф. Бутинець вважає, що основними вимогами економічної інформації є [9, с. 95]:

- достовірність;
- значимість;
- порівнянність і постійність;
- суттєвість;
- консервативність;
- повнота.

Економічна інформація характеризується двома основними ознаками - кількісною та якісною. Якісна ознака дозволяє класифікувати її за ознаками знань, функціями управління тощо. Кількісна дає можливість з'ясувати одиниці виміру, на основі яких можна встановити її обсяги та трудомісткість отримання, а також технічні засоби для передачі, збору, зберігання і фіксації, технологію обробки.

Сучасні умови функціонування підприємств вимагають від керівників гнучкості та швидкої адаптації до змін ринку, врахування змін зовнішнього середовища, ефективності та інноваційних підходів в прийнятті управлінських рішень, орієнтації на клієнта та стратегічної спрямованості діяльності. Такий підхід до питань управління виробничими витратами допоможе уникнути банкрутства підприємства, забезпечить його існування в майбутньому. Однак, загальне падіння виробництва, гіперінфляція, недосконалість та невідповідність в законодавчій базі, невміння приймати своєчасні для конкретної виробничої ситуації управлінські рішення призвели до складного економічного становища, в якому опинились багато підприємств. Актуальність сфери управління виробничими витратами зумовлює створення єдиного інформаційного простору з врахуванням різних ситуаційних умов, в яких працюють підприємства. Тому одним із основних

аспектів витратної політики підприємств, крім створення надійної фінансової системи управління, є формулювання вимог до інформаційної системи з обліку виробничих витрат.

Разом з тим не знайшли свого належного оптимального вирішення питання аналізу виробничих витрат в системі прийняття управлінських рішень, враховуючи різні ситуаційні умови.

Число і зміст етапів прийняття управлінських рішень у різних економічних умовах передбачає використання різних алгоритмів їх вирішення. Загальним для всіх алгоритмів є формування варіантів подання системи (процесу розв'язання задачі) і вибір оптимального варіанту. Дане вирішення питань аналізу виробничих витрат можна здійснити за допомогою системного аналізу. Ф. Бутинець вважає, що весь процес системного аналізу можна поділити на чотири узагальнених стадії:

- постановка проблеми, визначення цілей та критеріїв її визначення;
- структурний аналіз досліджуваного об'єкта та розробка концепцій його розвитку;
- аналіз проблеми;
- синтез досліджуваної системи на основі отриманих даних аналізу [20, с. 32].

Постановка проблеми з врахування виробничих витрат зводиться до визначення їх об'єму, ціни, можливості зменшення транспортних витрат та невиробничих витрат. Після чого формується ціль вирішення проблем постачання та забезпечення виробництва необхідними ресурсами (рис.1. 1).

При формуванні виробничих витрат стандартними є етапи системного аналізу:

- вивчення потреби підприємства в необхідних фінансових, матеріальних та трудових ресурсах для забезпечення стабільності його роботи та виживання в майбутньому (враховуються різні точки зору для вирішення поставленого завдання);

- визначення мети вирішення проблеми формування витрат виробництва, для чого розглядаються всі можливі її варіанти;
- попереднє вивчення забезпеченості підприємства ресурсами, їх відповідність наміченим планам розвитку і здійснення виробничої програми;
- розглядаються критерії дієвості системи формування виробничих витрат, при неможливості вирішення проблеми переглядаються можливі варіанти її усунення, при позитивному вирішенні приймаються критерії оцінки управлінських рішень;
- здійснюється прогнозування напрямів вирішення питань, пов'язаних з формуванням виробничих витрат;
- розробляється проект управлінських рішень, який подається на розгляд керівництва підприємства.

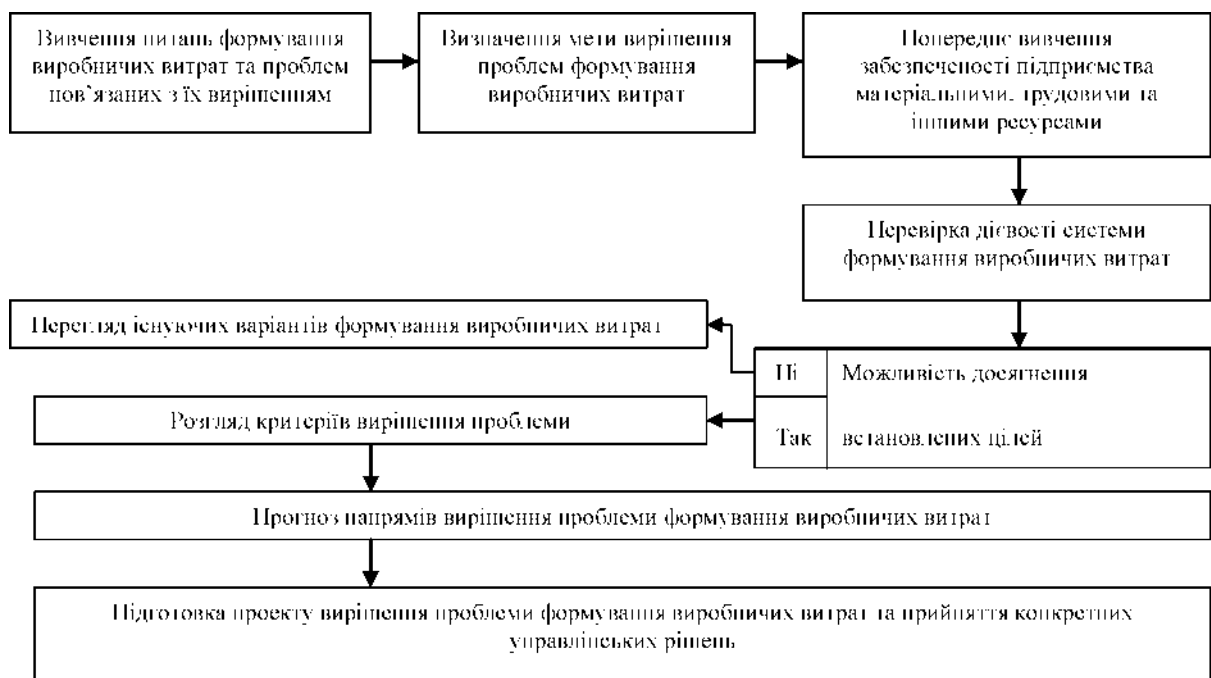


Рис. 1.1 Постановка та вирішення проблеми формування виробничих витрат

Одним із найважливіших аспектів у прийнятті управлінських рішень є збір необхідної інформації. Для формування інформації, яка спеціально підготовлена для прийняття того чи іншого управлінського рішення, і для

забезпечення комунікацій, які виникають у процесі управління витратами необхідно вирішити наступні питання [9, с. 82]:

- організувати збір первинної інформації про витрати, їх систематизацію, зберігання, розподіл між структурними підрозділами промислового підприємства;

- підготувати первинну інформацію для обробки;

- провести обробку і аналіз інформації;

- надати управлінському персоналу вторинну систематизовану і структурну інформацію. На нашу думку, доцільно було б запровадити елементи внутрішнього контролю за витратами підприємства, а саме при формуванні інформаційного простору збору та використання інформації в прийнятті управлінських рішень. Внутрішній контроль має істотний вплив на виявлення та мобілізацію внутрішніх резервів підприємства, що є досить важливим фактором, сприяє підвищенню ефективності і якості роботи, виявленню причин виникнення невиробничих витрат, зменшенню їх впливу на результативність роботи підприємств.

Доцільно було б при вирішенні питань формування виробничих витрат розглянути вплив внутрішніх і зовнішніх чинників на результати формування виробничої собівартості, яка є в подальшому основою для планування обсягів виробництва та ціни її реалізації, а, відтак, формування фінансових результатів. Вплив чинників можна розглядати за наступними параметрами (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Чинники впливу на формування виробничої собівартості

Чинники впливу	Види чинників	Характеристика
Чинник 1	Зростання цін на матеріальні ресурси та енергоносії	% на рік
Чинник 2	Зростання витрат на оплату праці та відрахувань до органів соціального	% на рік
Чинник 3	Суспільна дисконтна ставка	% на рік
Чинник 4	Зростання транспортних витрат	% на рік

Аналіз чинників впливу за даними минулого періоду дасть можливість виявити тенденцію їх впливу на результати поточного періоду. Більш доцільно розглядати та аналізувати складові виробничих витрат за певні часові періоди (наприклад, квартал, місяць, декаду).

На думку О. Данілова, Т. Паєнтко [17, с.122], при плануванні витрат на виробництво продукції, необхідно врахувати резерви зниження її собівартості, до яких належать:

- поліпшення використання основних виробничих фондів та збільшення у зв'язку з цим випуску продукції на кожну гривню основних фондів;
- раціональне використання сировини, матеріалів, палива, енергії та скорочення витрат на одиницю продукції без зниження її якості;
- зменшення витрат живої праці на одиницю продукції на основі використання досягнень науково-технічного прогресу;
- зменшення втрат від браку та безгосподарності, ліквідація непродуктивних витрат;
- зменшення відсотків по залучених коштах.

Ми вважаємо, що при плануванні витрат слід враховувати поведінку підприємства в різних ситуаційних умовах: певності, непевності, ризику та нестабільності ситуації (табл. 1.2). Такий підхід зменшить ризик до мінімуму і дасть можливість підприємствам використати резерви покращення роботи.

Таблиця 1.2

Вплив стану середовища на прийняття управлінських рішень з питань
формування виробничих витрат

Характеристики	Рівні середовищ		
	стан певності	стан непевності	стан ризику та незворотності
Звичайний стан роботи підприємства	Звичність ситуації, прийняття стандартних управлінських рішень	Реакція на проблему, що виникла, прийняття послідовних, взаємодоповнюючих несуперечливих рішень	Творчий підхід до вирішення управлінських проблем, прийняття інноваційних рішень
Покращення фінансових показників	Робота здійснюється за аналогією з минулим періодом, прийняття стандартних управлінських рішень	Розглядається закономірність функціонування розвитку об'єкта управління з врахуванням тенденцій розвитку економіки та суспільства в цілому, прийняття рішень з урахуванням об'єктивних можливостей підприємства, його потенціалу	Розглядаються варіанти збільшення обсягів виробництва, нових каналів збуту продукції, освоєння нових видів продукції та виробництва, прийняття інноваційних рішень
Погіршення фінансових показників	Розглядаються фактори, що призвели до погіршення ефективності виробництва і загострення ситуації на підприємстві, прийняття інтуїтивних рішень	Враховується вплив зовнішніх факторів на ситуацію в середині підприємства, розглядаються резерви зменшення їх впливу, прийняття раціональних рішень	Розгляд факторів, що зменшать ризик, прийняття ризикованих рішень
Прогнозування ситуації	Передбачувані проблеми прорахунок нових можливостей, прийняття стратегічних управлінських рішень	Враховуються альтернативні варіанти, які зменшили б ризик непередбачуваних ситуацій через вплив зовнішнього середовища, прийняття оперативних управлінських рішень	Часткове прогнозування за слабкими сигналами, прийняття творчих управлінських рішень

Аналіз стану, в якому працює підприємство, дасть змогу передбачити вплив зміни зовнішнього середовища на порядок формування витрат виробництва, що зменшить виникнення невиробничих витрат. Прогнозування ситуації господарюючого суб'єкта бажано проводити з врахуванням інфляційних процесів [15, с. 193] (рис. 1.2).

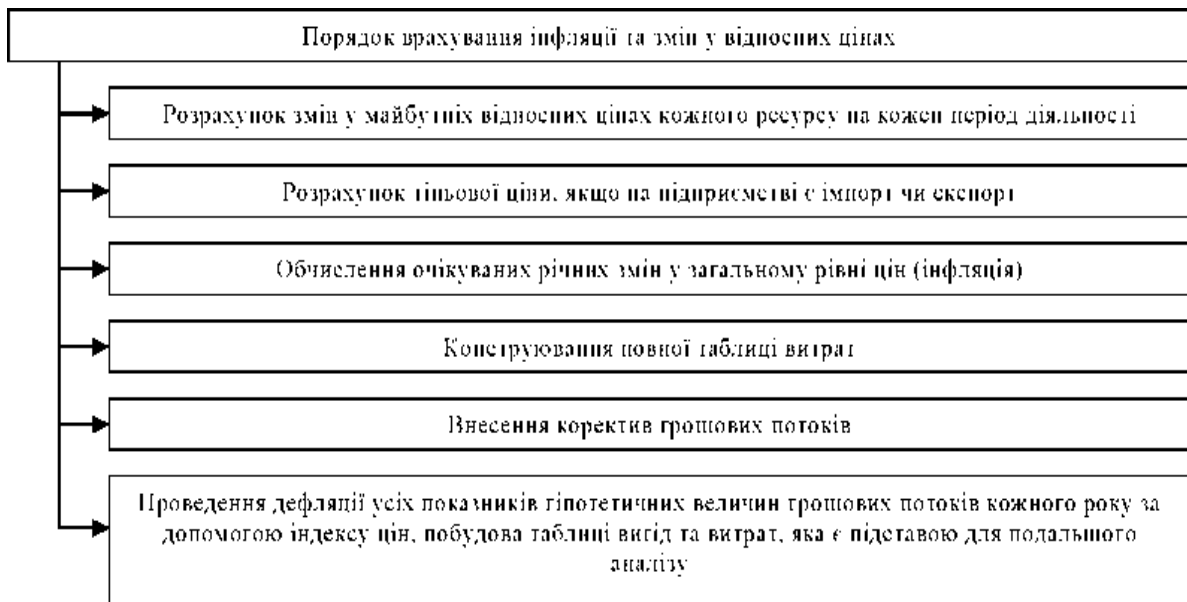


Рис. 1.2. Порядок врахування інфляції та змін у відносних цінах

Підприємства, що надають перевагу стратегічному плануванню витрат та результатів діяльності з врахуванням інфляційних процесів, мають можливість передбачити поведінку підприємства в майбутньому, а, отже, уникнути небажаних ситуацій.

До переваг стратегічно орієнтованих підприємств відносять [15, с. 299]:

- зменшення до мінімуму негативних наслідків змін, що відбуваються, а також факторів “невизначеності майбутнього”;
- можливість враховувати об’єктивні (зовнішні та внутрішні) фактори, що формують зміни, зосередитись на вивченні цих факторів, сформуванню відповідних інформаційних банків;
- можливість отримати необхідну базу для прийняття стратегічних і тактичних рішень;
- полегшення роботи по забезпеченню довго- і короткострокової ефективності та прибутковості;
- можливість зробити підприємство більш керованим, оскільки за наявності системи стратегічних планів є змога порівнювати досягнуті результати з поставленими цілями, конкретизованими у вигляді завдань;

- можливість встановлення системи стимулювання для розвитку гнучкості та пристосованості підприємства та окремих її підсистем до змін;
- забезпечення динамічності змін через прискорення практичних дій щодо реалізації стратегічних планів на основі відповідної системи регулювання, контролю та аналізу;
- створення виробничого потенціалу та системи зовнішніх зв'язків чутливими до змін, що дає можливість досягти перспективних цілей;
- реалізація зазначених принципів дає змогу побудувати обґрунтовану послідовність дій щодо реалізації концепції та формування системи стратегічного управління.

На сьогоднішній день стан більшості промислових підприємств визначається як критичний, а процес господарювання в таких умовах розглядається як період трансформації в ринкову економіку. Першооснову стану діяльності підприємства складають виробничі витрати, тому достовірна облікова і аналітична інформація про стан виробничих витрат, сформована в єдиний інформаційний простір, є основою для підготовки та прийняття реальних управлінських рішень на всіх рівнях управління виробництвом. Створення єдиного інформаційного простору різним споживачам (менеджерам, аналітикам, працівникам бухгалтерської служби, контролерам) дасть змогу оперативно, швидко і надійно отримати дані про діяльність підприємства на всіх стадіях технологічного процесу, що значно покращить можливість прийняття дієвих управлінських рішень та їх наближеність до сучасних умов функціонування підприємств. Зростає роль контрольної функції за достовірністю інформації і своєчасністю її надходження до споживача для забезпечення оперативного управління всіма сферами виробництва. Таким чином системний підхід при вирішенні управлінських питань в процесі формування виробничих витрат дасть змогу використати всі наявні резерви виробництва для покращення ефективності його діяльності.

Висновки до I розділу

Сьогодні в Україні спостерігаються тенденції стрімкого застосування інформаційних технологій у всіх сферах суспільно-економічного середовища. Особливо швидкими темпами розвиваються інформаційні технології бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту.

База моделей концептуальної інформаційної системи обліку, аналізу і внутрішнього аудиту містить моделі бухгалтерського обліку, аналізу і внутрішнього аудиту. В базі моделей бухгалтерського обліку знаходять своє відображення формули та алгоритми розрахунків, які здійснюються при обчисленні результатних показників обліку.

Вихідною інформацією для бухгалтерського обліку є обліково-звітні показники, необхідні для контролю та аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства, підготовки управлінських рішень, а також для підготовки інформації, що використовується для підтвердження достовірності облікової інформації.

Особливо важливо зауважити, що бухгалтерський облік є не що інше, як частина загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, в продукт для управління. Таким продуктом є оброблена інформація, яка має всі властивості товару. З цієї точки зору, бухгалтерський облік є засобом виробництва товару особливого роду - інформації, яка має вартість, собівартість, ціну та інші категорії товарного виробництва.

Обов'язки, що покладаються на державу: розробка методичних вказівок, в т.ч. опис універсальної моделі обміну обліковими даними; моніторинг за дотриманням визначеної комунікаційної облікової політики та оцінка ефективності комунікаційної облікової політики.

Обов'язки, що покладаються на підприємство: формування системи заходів з усунення інформаційної асиметрії; забезпечення цінності облікового повідомлення для реципієнта; дотримання правил процесу

облікової комунікації в розрізі етапів здійснення та розробка системи заходів з усунення комунікаційних бар'єрів.

Права держави: здійснення контролю підприємств у сфері їх комунікаційної взаємодії із економічними агентами; формування системи штрафних санкцій за недотримання суб'єктами господарювання норм чинного законодавства.

Права підприємства: розподіл функціональних повноважень серед облікових працівників; формування набору показників облікового повідомлення на запит реципієнта; вибір типу комунікаційної мережі.

В сучасних умовах господарювання керівники підприємств повинні оперативно реагувати відносно змін ситуації ринку, з урахуванням впливу зовнішнього середовища, своєчасності та інноваційних підходів в прийнятті управлінських рішень, згідно портеб замовників. В управління виробничими витратами такий підхід дасть змогу уникнути банкрутства підприємства, та можливість перспективи діяльності в майбутньому.

Одним із найважливіших аспектів у прийнятті управлінських рішень є збір необхідної інформації. Для формування інформації, яка спеціально підготовлена для прийняття того чи іншого управлінського рішення, і для забезпечення ефективної діяльності і оперативно вирішити питання . які виникають у процесі управління витратами .

РОЗДІЛ II

ФІНАНСОВИЙ ТА УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК В ІНФОРМАЦІЙНІЙ СИСТЕМІ ОБЛІКУ ВИТРАТ

2.1. Сучасні підходи до обліку витрат підприємств як об'єкту управління економічною інформацією

В умовах ринкових відносин постає об'єктивна необхідність підвищувати оперативність одержуваної інформації. Як вид діяльності певного кола спеціалістів підприємств бухгалтерський облік, забезпечуючи управління економічною інформацією про витрати на виробництво, потребує певної організації. Організація фінансового і управлінського обліку витрат на виробництво значною мірою впливає на управління витратами підприємств.

В останні роки розгорнулася дискусія щодо форм та методів організації обліку витрат. Одні вчені та фахівці наполягають на відокремлення фінансового обліку від управлінського, інші водночас наполягають на інтегрованій системі обліку.

На відміну від інтегрованої обробки даних про витрати, інтеграція обліку витрат – це створення системи облікової інформації на основі органічного поєднання даних про витрати різних видів обліку, тобто коли дані одного обліку органічно поєднуються з даними іншого, не порушуючи загальну методологію фіксації, збирання і обробки даних. Не можна вважати інтеграцією обліку той факт, коли дані одного обліку використовуються для складання періодичної та річної звітності без належного поєднання первинного спостереження за фактами господарської діяльності та подальшого групування даних тощо.

Основою для розмежування двох видів обліку є, в першу чергу, відмінність задач, що вони вирішують.

Задача управлінського обліку це встановлення норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати і всіх інших виробничих

витрат. Оперативно виявлені відхилення на рахунках управлінського обліку дають основу для аналізу і вчасного вирішення різних проблем.

Задача фінансового обліку це виявлення і відображення в обліку реального стану активів, капіталу, зобов'язань, визначення фінансових результатів діяльності підприємства.

Більшість науковців вважає, що немає потреби у відокремленні фінансового обліку від управлінського, і саме інтегрована система обліку у багатьох випадках є найефективнішою для підприємств України.

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг займає домінуюче місце у загальній системі бухгалтерського обліку. В ринкових умовах функціонування підприємств, де планування і формування вільних (ринкових) цін є прерогативою підприємства, збільшується значимість методично обґрунтованого обліку витрат і калькулювання собівартості виробленої продукції, наданих послуг.

Загальні проблеми обліку витрат досліджували у свої працях відомі вітчизняні та зарубіжні економісти, проте ці питання й досі не втратили актуальність і потребують подальшого дослідження.

За сучасних умов інтеграцію обліку можна розглядати щодо всієї системи господарського обліку та окремо бухгалтерського обліку. Інтеграція останнього стосується трьох проблем: поєднання управлінського і фінансового обліку; поєднання бухгалтерського і податкового обліку; побудова обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Дослідження можливості інтегрованого обліку витрат на виробництво ґрунтується на тому, що використовується єдина інформаційна система обліку, вона служить для прийняття рішень, хоча й різної спрямованості, тому все ширше використовуються автоматизовані системи обробки інформації.

Облік витрат може бути організований також за змішаною системою. Так, у змішаній системі обліку витрат використовуються спеціальні

контрольні рахунки. Контрольний рахунок фінансового обліку є активним, в якому показується сальдо та всі витрати, пов'язані з виробництвом по дебету, в той час як такий же контрольний рахунок відкривається в управлінському обліку і сальдо та витрати показуються по кредиту рахунка. Між цими двома рахунками повинна бути відповідність сум сальдо і оборотів.

Дослідження стану обліку витрат показує, що для підприємств України потрібно побудувати облік витрат за інтегрованою системою, яка передбачає взаємозв'язок фінансового та управлінського обліку витрат.

В інтегрованій системі обліку витрати на виробництво відображаються у фінансовому обліку на рахунку „Основне виробництво”, а управлінський облік деталізує витрати в розрізі видів продукції, центрів витрат і сфер відповідальності в аналітичному обліку.

В різних умовах діяльності підприємств можливі різні види інтеграції. Горизонтальна інтеграція забезпечує поєднання різнорідних функцій на одному рівні управління, а вертикальна інтеграція дозволить поєднати однорідні функції на різних рівнях управління (управлінський облік на рівні робочого місця, бригади, дільниці, цеха підприємства).

В результаті інтеграції по горизонталі досягається відповідність дій окремих елементів системи з метою рішення якої-небудь управлінської проблеми або досягнення однієї з цілей управління. При вертикальній інтеграції визначена функція (облік) реалізується на різних рівнях управління, але на базі однієї інформації, що підлягає укрупненню.

Із переходом бухгалтерського обліку на національні стандарти з'явилась можливість організувати систему рахунків для ведення інтегрованого обліку витрат в рамках єдиного плану рахунків (класи 8,9).

Виділяють наступні організаційні передумови для застосування інтегрованої системи обліку витрат:

– рівень розвитку виробничого обліку і діяльності структурних підрозділів підприємства. Залежно від деталізації обліку за місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, його поглибленням

(доведенням до бригад і робочих місць) змінюється і ступінь аналітичності обліку витрат;

– прийнятий спосіб оперативного контролю за собівартістю. На багатьох підприємствах застосовується прогресивний спосіб документування відхилень від діючих норм в ході виробництва, що дозволяє оперативно виявити причини відхилень і впливати на них з метою попередження негативних наслідків;

– ступінь забезпеченості адміністрації, власників, засновників та акціонерів інформацією для прийняття рішень. Повнота цієї інформації, скорочення періоду її представлення, забезпечення інформацією необхідних рівнів управління розширюють можливості управлінського впливу на процес формування собівартості продукції. Але водночас зменшуються або підвищуються ступінь деталізації внутрішньовиробничого обліку та його трудомісткість. Це, як правило, погіршує контроль за витратами в процесі виробництва продукції і знижує вплив управління на собівартість продукції (робіт, послуг).

Дослідження показують, що доцільно сформувати послідовність організації інтегрованої системи обліку витрат в роботу підприємств за наступними етапами.

Перш за все, обґрунтовується доцільність запровадження інтегрованої системи обліку витрат. Визначається мета, яка деталізується в конкретних завданнях, визначаються об'єкти та методи обліку витрат. Складається загальний перелік організаційних заходів та кошторис на їх виконання.

Другий етап організації такого обліку витрат заключається в необхідності удосконалення організаційної структури.

Створення інтегрованого обліку витрат та закріплення за ним функцій і обов'язків з організації та ведення фінансового і управлінського обліку витрат спричинить зміни в організаційній структурі бухгалтерії підприємства, а можливо навіть вплинуть на організаційну структуру підприємства в цілому.

Організаційна структура є необхідністю і передумовою успішного впровадження і розвитку інтегрованого обліку витрат на підприємстві.

При впровадженні інтегрованої системи обліку витрат виникає питання хто повинен займатися таким обліком і чи потрібно організувати нові структури, наприклад відділ управлінського обліку. Єдиної відповіді тут не існує. Кожне підприємство вибирає той шлях, який йому більше підходить. Можливий варіант організації ведення інтегрованого обліку витрат в рамках уже існуючої фінансово-облікової служби. Так, в кожному підрозділі визначаються особи, відповідальні за ведення управлінського обліку за своїм напрямком, або у працівників з'являються нові функції. Відповідальність поділяється між службами в залежності від об'єктів обліку. На цьому ж етапі висувуються професійні вимоги до бухгалтерів-управлінців, складаються посадові інструкції, розподіляються функціональні обов'язки.

На третьому етапі вивчається діюча на підприємстві система фінансового обліку, з'ясовується в якій мірі задовольняє вона потреби управлінської ланки. Вирішується питання адаптації управлінського обліку до загальної системи обліку. Здійснюється структуризація витрат на основі даних фінансового і управлінського обліку, тобто формування рахунків по групам видів витрат і облік витрат за визначеними факторами (складається план рахунків, визначається склад калькуляційних статей). На цьому ж етапі впровадження інтегрованої системи обліку витрат особливу увагу приділяють особливостям визначення маржинального доходу, який показує величину позитивного результату при порівнянні доходу від реалізації із змінними витратами. Він є джерелом покриття постійних витрат і повинен забезпечити отримання прибутку.

Четвертий етап характеризується тим, що розробляється та вводиться в дію автоматизована система формування банку даних інтегрованого обліку із застосуванням специфічних методів обробки інформації. Найбільш суттєвим елементом в системі інформаційних потоків внутрішньої звітності є "Звіт про фінансові результати", так як в ньому фіксуються види витрат, що

дозволяють оцінити роботу підприємства (структурного підрозділу) і встановити оптимальну залежність алгоритму “витрати-прибуток”. У зв’язку з чим необхідно сформувати схему системи внутрішньої звітності для підрахунку кінцевого результату. Визначений таким чином кінцевий результат повинен відповідати кінцевому результату, що розрахований в фінансовому обліку і відображеному на рахунку фінансового результату.

Організація обліку витрат на виробництво в значній мірі залежить від правильного документування спожитих ресурсів підприємства.

Доказовість витрат на підприємствах досягається суцільним і безперервним документуванням господарських операцій та процесів, що відбуваються на цих підприємствах і пов’язані з використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Документування витрат може здійснюватись як вручну так і з використанням засобів автоматизації. Причому складання документів відбувається як в процесі здійснення господарських операцій, дослідження змін, що відбуваються під час здійснення господарських процесів та в процесі узагальнення даних про витрачені ресурси для потреб управління.

Доречним є погодитися з думкою М.Головіна [43], що цей процес можна поділити на три етапи:

- первинне спостереження (сприйняття, вимірювання та реєстрація);
- вторинне спостереження (подвійне відображення стану та змін, групування та систематизація господарських фактів, явищ і процесів);
- третинне спостереження (балансове узагальнення і подання звітності).

Шляхом документування господарських операцій, пов’язаних з витрачанням ресурсів здійснюється у бухгалтерському обліку первинне спостереження за здійсненими витратами. Фіксація економічної інформації в первинних носіях є юридичним доказом проведених витрат і вихідною передумовою для забезпечення обліку, контролю та аналізу за виникненням та формуванням витрат в розрізі елементів і статей. Документом, який

регламентує порядок створення, приймання і відображення в обліку та зберігання первинних документів на підприємствах всіх форм власності в Україні є „Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88 [41]. Типізація форм бухгалтерських документів досягається завдяки однорідності економічної природи багатьох господарських явищ і процесів, що дає змогу оформити їх однаковими документами. Документальна система первинного обліку сировини і матеріалів сформувалась під впливом великих обсягів вихідної інформації. Одним із напрямків вдосконалення носіїв первинної облікової інформації на підприємствах харчової промисловості є використання засобів автоматизації на стадії документування господарських операцій, оптимізація документообороту, усунення зайвих реквізитів і дублювання в процесі формування і зведення даних про витрати.

Аналіз стану обліку витрат на підприємствах вказують на існуючу надмірну громіздкість первинної документації та бухгалтерських реєстрів, дублювання інформації, її низьку оперативність, відсутність комплексної автоматизації та безсистемність облікових процесів. Бухгалтерії підприємств ще й досі використовують застарілі інструктивні та методичні матеріали з методики і організації обліку і аналізу витрат. При цьому не використовуються всі можливості сучасних інформаційних технологій на базі швидкодіючих ЕОМ. Метою всіх змін, які повинні відбуватися з формами первинного обліку на підприємствах є скорочення та спрощення первинного обліку. Разом із спрощенням первинного обліку повинно здійснюватися впровадження прогресивних форм та методів ведення обліку, забезпечення єдності організації первинного обліку на підприємствах.

Як показало дослідження, напрямками вдосконалення первинних носіїв облікової інформації є їх уніфікація, стандартизація, застосування автоматизованих засобів зняття первинних даних, вилучення постійних реквізитів і скорочення кількості примірників та ін.

Типізація форм бухгалтерських документів досягається завдяки однорідності економічної природи багатьох господарських явищ і процесів, що дає змогу оформити їх однаковими документами. Документальна система первинного обліку сировини і матеріалів сформувалась під впливом великих обсягів вихідної інформації. Одним із напрямків вдосконалення носіїв первинної облікової інформації на підприємствах є використання засобів автоматизації на стадії документування господарських операцій, оптимізація документообороту, усунення зайвих реквізитів і дублювання в процесі формування і зведення даних про витрати.

На підставі вищевикладеного можна стверджувати, що на відміну від інтегрованої обробки даних інтеграція обліку - це створення системи облікової інформації на основі органічного поєднання даних різних видів обліку, тобто коли дані одного обліку органічно поєднуються з даними іншого, не порушуючи загальну методологію фіксації, збирання і обробки даних.

Концепція організації інтегрованого обліку витрат на виробництво має передбачати комплексний системний підхід – лише на основі такого підходу може існувати система обліку витрат, здатна забезпечити вирішення економічних проблем, можливості виявлення додаткових резервів оптимізації витрат на виробництво.

Таким чином, основними критеріями, які визначають ефективність облікової системи є:

– система організації бухгалтерського обліку в межах підприємства. При цьому для більшості підприємств повинна бути характерною наявність двох бухгалтерій: фінансової, яка вирішує проблеми взаємовідносин підприємства з зовнішніми користувачами (державою, банками, інвесторами, кредиторами) і управлінської (аналітичної), спрямованої на вирішення внутрішніх проблем;

– розробка і використання системи первинної облікової документації, її обробки і реєстрації для забезпечення отримання інформації, необхідної для управління підприємством. Стандартизація цього процесу досягається

шляхом розробки відповідних нормативних документів і графіку документообігу.

Раціоналізацію первинного обліку слід проводити в комплексі із загальними заходами по удосконаленню організаційної структури апарату управління, упорядкуванню інформаційної бази підприємств, максимальній автоматизації збору інформації, передачі і обробки вихідних даних. Тільки в цьому випадку можна досягти найбільшого ефекту у справі вдосконалення обліку витрат на виробництво на підприємствах.

2.2.Організація фінансового обліку витрат : проблеми та шляхи їх вирішення

Для правильного формування собівартості продукції треба звернути увагу на раціональність такої складової частини функціонування підприємств промисловості, як організація обліку. Організація бухгалтерського обліку перш за все необхідна для отримання користувачами в будь-який момент деталізованої інформації про фінансові показники. Завдяки наданій інформації, суб'єкти управління отримують можливість примножити позитивні результати діяльності підприємства. Тобто правильна організація бухгалтерського обліку на підприємствах промисловості визначає успішність їх діяльності.

Організація обліку являє собою сукупність елементів облікового процесу, які активно впливають на збільшення ефективності виробництва. Науковцями і практиками чимало зроблено у сфері організації бухгалтерського обліку, але невирішені проблеми залишаються, тому що організація обліку потребує постійного вдосконалення. Спробуємо дослідити за допомогою огляду різноманітних літературних джерел, з яких етапів (елементів) складається організація обліку.

У минулих роках організацію обліку досліджували багато науковців, кожний з науковців має власну точку зору, але для більшого сприйняття цієї сукупності пропозицій можна згрупувати їх таким чином:

- 1 група - нормативно-правові акти, в яких не виокремлюють елементи або етапи в процесі організації бухгалтерського обліку, а тільки визначають конкретні засади організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

2 група - науковець, який відноситься до цієї групи, виділяє рівні у процесі організації бухгалтерського обліку;

3 група - науковець визначає статичний та динамічний стани системи бухгалтерського обліку;

4 група - вчені виокремлюють складові (складники) організації бухгалтерського обліку витрат;

5 група - науковці, які відносяться до цієї групи, визначають етапи процесу організації бухгалтерського обліку і напрями або елементи, що відносяться до них;

6 група - науковці виділяють аспекти, з яких складається організація бухгалтерського обліку;

7 група - вчені, які визначають конкретні елементи, що містить процес організації бухгалтерського обліку.

На рис. 2.1 надано їх процентне співвідношення в розрізі груп науковців.

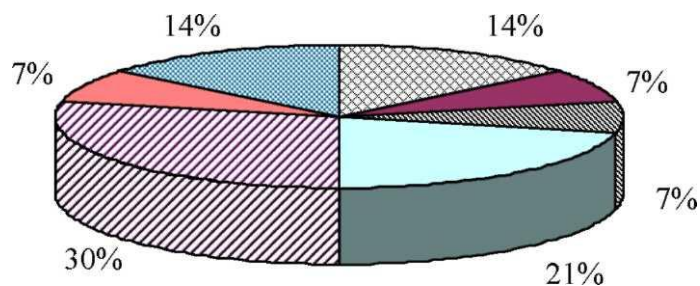


Рис. 2.1. Літературний огляд складових процесу організації бухгалтерського обліку

Джерела економічної літератури поділено на законодавчо-нормативні акти, періодичні видання, підручники, монографії і дисертаційні роботи. Законодавчо-нормативні акти, що відносяться до першої групи та складають 14%, вказують на те, що в Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» наведено визначення правової засади - це «регулювання, організація, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні” [Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в]. Складові організації бухгалтерського обліку містяться у третьому розділі “Організація та ведення бухгалтерського обліку” Закону України, де зазначено таке: “підприємство самостійно визначає облікову політику, затверджує правила документообігу, додаткову систему рахунків, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів” [44, р. 3, ст. 8].

Слід зауважити, що в цьому Законі є перелік згаданих складових, але вони не систематизовані і це ускладнює їх сприйняття. Цей факт пояснює реальну ситуацію, яка відбувається сьогодні на підприємствах, де в організацію бухгалтерського обліку часто включають тільки методіку, а організаційну структуру залишають нерозкритою.

Подібну картину можна побачити на підприємствах де відбувається конвергенція організації обліку витрат з методикою, технікою і технологією, що впливає на зниження рівня ефективності організації обліку витрат. Тому треба більш глибоко дослідити цю проблему і знайти правильні шляхи її вирішення.

До другої групи, що склала тільки 7%, можна віднести такого вченого, як А.В. Васильєв [11, с. 10-11]. На думку цього науковця, процес організації бухгалтерського обліку містить два рівні: організаційно-технічний і методичний.

До організаційно-технічного рівня А.В. Васильєв відносить три групи, а саме, організацію обліку, техніки і технології, покращання умов праці працівників бухгалтерської служби та методика обліку.

Цікавим є те, що бухгалтерський облік та його головний елемент (облікова політика) можуть організовуватися на рівні держави і підприємства. Це означає неправильно дібрану назву “організаційно-технічний рівень”, тому що бухгалтерський облік, що організовується на підприємстві, являє собою рівень. Тоді складові організації бухгалтерського обліку треба систематизувати за допомогою «підрівнів», але цей підхід не підтримується іншими дослідниками.

Третя група також дорівнює 7%, до неї входить такий вітчизняний науковець, як А.М. Кашаєв Він під організацією бухгалтерського обліку розуміє систему заходів, що спрямована на оптимальне співвідношення елементів облікового процесу у їх статичному і динамічному стані [24, с. 65].

Сукупність таких елементів, як: нормативні положення і документи, посадові інструкції, перелік посад згідно зі штатним розкладом, структурних підрозділів апарату бухгалтерії відносяться до статичного стану. Динамічний стан системи бухгалтерського обліку – це ті поточні операції, що здійснюються бухгалтерією, а також до цього стану А.М. Кашаєв відносить постійне вдосконалення облікового процесу [24, с. 66].

Вчений пропонує системний підхід, який потребує постійного впровадження прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку, але при цьому систематизує елементи організації бухгалтерського обліку за допомогою статичного і динамічного станів. Організація бухгалтерського обліку потребує комплексного підходу і з цим не можна не погодитися, але стає незрозумілим систематизація елементів згідно зі станом системи бухгалтерського обліку. Статичний стан стосується статичності і “пов’язаний зі станом рівноваги, у якому немає розвитку дії” [12, с. 1190]. Динамічний стан “стосується динаміки, пов’язаний з рухом, дією, силою; перебуває в інтенсивному русі, дії” [12, с. 222].

Виходячи з того, що статичний стан характеризується мінімальною активністю, а динамічний, навпаки, максимальною активністю, можна не погодитися з поглядом А.М. Кашаєва, тому що до статичного стану він відносить регламентне забезпечення, де згідно із сутністю цього стану немає розвитку дій. У регламентному забезпеченні ці дії є: удосконалення положення про бухгалтерію, посадових інструкцій облікового персоналу, Наказу про облікову політику. Крім того, А.М. Кашаєв до динамічного стану відносить постійне вдосконалення облікового процесу, але креативний підхід наявний і у регламентному забезпеченні. Тому розподіл складових організації бухгалтерського обліку за допомогою статичного і динамічного станів є неправильним і нераціональним.

Згідно з четвертою групою, що має значну питому вагу серед сукупності груп, а саме 21%, вчені Ю. Хоптинський, Б.М. Богач і О.А. Полянська виділяють складові (складники) організації бухгалтерського обліку.

Ю. Хоптинський виокремлює такі складові організації бухгалтерського обліку на підприємстві:

- “відбір облікових номенклатур;
- визначення форм і складання альбомів первинних документів, облікових реєстрів і звітності, а також розробка графіків документообігу і в цілому - створення бухгалтерського діловодства;
- визначення оптимального варіанту комплексу взаємозв'язаних, сумісних засобів обчислювальної і оргтехніки, програмного забезпечення;
- розробка організаційних регламентів, а саме положень про бухгалтерію підприємства, про кожен топологічний підрозділ бухгалтерії, посадових інструкцій і графіків виконання облікових робіт;
- створення системи матеріальної відповідальності;
- розробка обґрунтованих разових і постійних графіків проведення внутрішньогосподарчих ревізій і інших форм, методів контролю” [57, с. 38-39].

Слід відзначити, що Ю. Хоптинський виділяє конкретні складові організації бухгалтерського обліку, але не систематизує їх. Цей недолік заважає організації комплексного підходу до організації обліку витрат на підприємстві. Для більш раціонального підходу до організації обліку витрат треба ці складові систематизувати.

О.А. Полянська розглядає складники організації управлінського обліку, а саме організацію облікового процесу, облікового апарату і праці облікових працівників, а також технічного забезпечення обліку [42, с. 171].

Б.М. Богач визначає складові для ефективної побудови організації обліку витрат, тобто згідно з конкретним об'єктом. На думку цього науковця, є три складові, що необхідні для раціональної організації обліку витрат. Перша складова - організація і технологія виробництва на підприємствах; друга складова - облікова політика що витрат і собівартості, а третя - це склад та їх структура [6, с. 65].

Почнемо з того, що терміни “техніка” і “технологія” мають різні значення. Не будемо зупинятися на з'ясуванні їх понятійного апарату, але обов'язково зазначимо різницю між ними. Техніка характеризує склад і формування первинних, зведених документів та внутрішньої бухгалтерської звітності, графік документообігу, періодичність і порядок зберігання цих документів. Технологія, на відміну від техніки, характеризує рівень обробки облікової інформації, наприклад: ручний спосіб обробки інформації, неповна автоматизація або повна автоматизація. Отже, техніка і технологія мають різні значення.

Б.М. Богач виокремлює три складові, при цьому не систематизує їх. До першої складової він відносить організацію і технологію, але не зрозуміло, куди можна віднести техніку обліку витрат і чому облікова політика не відноситься до самої організації обліку витрат. Облікова політика є невід'ємним і основним елементом організації обліку витрат, тому розглядати її як окрему складову неправильно.

П'ята група має найбільшу питому вагу, що дорівнюється 30%. Більшість поглядів таких науковців, як О.М. Бондаренко, Ф.Ф. Бутинець, Т.М. Сльозко і К.А. Ягмур визначають взаємопов'язані етапи процесу організації бухгалтерського обліку та напрями (елементи), що відносяться до цих етапів.

О.М. Бондаренко і Т.М. Сльозко визначають три етапи: методичний, технічний і організаційний [7, с. 29; 53, с. 16].

До визначених етапів вони відносять відповідні елементи. О.М. Бондаренко та Т.М. Сльозко також не розмежовують техніку і технологію, а навпаки, до технічного етапу включають технологію обліку витрат. Систематизація елементів організації обліку за допомогою конкретних етапів найчастіше зустрічається в літературних джерелах і підтримується такими науковцями, як Ф.Ф. Бутинець, К.А. Ягмур. Наприклад, остання виділяє два етапи: перший - організація обліку, а другий - організація праці облікових працівників.

Крім того, до організації обліку відносить такі елементи, як “вибір організаційної форми облікового апарату, удосконалення форм, методики і техніки обліку, організацію документообігу” [62, с. 60]. Серед перелічених елементів К.А. Ягмур відзначає постійне вдосконалення організації обліку витрат. Такий підхід є раціональним, тому що за допомогою двох головних етапів вона систематизує елементи організації обліку витрат і наголошує на креативному підході до них.

Ф.Ф. Бутинець виокремлює три етапи: перший – створення суб'єкта господарювання; другий – організація бухгалтерського обліку, що містить три напрями (методичний, технологічний (технічний) і організаційний) і третій етап – удосконалення системи бухгалтерського обліку [10, с. 76-77].

Сукупність цих підходів, що відносяться до шостої групи, мають правильний підхід, але тільки вищезазначений вчений першим етапом вважає визначення суб'єктів організації бухгалтерського обліку на підприємстві. З цим можна погодитися, тому що перш ніж ефективно організувати облік на

вугільних шахтах, треба визначити суб'єкти і об'єкти обліку витрат, а тільки після організувати облік витрат за відповідними напрямками.

Крім того, з виділенням удосконалення організації бухгалтерського обліку як окремого етапу можна не погодитися, тому що креативний підхід і постійне вдосконалення, впровадження нових форм і методів бухгалтерського обліку витрат має знаходити місце на кожному із запропонованих науковцями етапів.

Науковці шостої групи визначають аспекти організації бухгалтерського обліку і займають лише 7% серед поглядів ряду вчених. А.М. Кузьмінський та В.В. Сопко вважають, що організація обліку має чотири головні аспекти: внутрішні регламентні документи, інформаційний аспект (методика), технічний і умови праці [31, с. 24].

Перелічені аспекти не відображають повноту складових організації бухгалтерського обліку, тому що технологія обліку в цьому переліку не вказана. Хотілося б відмітити відсутність чіткого розмежування між цими аспектами, що впливає на більш важке їх сприйняття.

До останньої групи відносяться такі вчені, як О.М. Кондратюк і М.С. Пушкар (14%). Перша визначає конкретні елементи, що містяться в процесі організації бухгалтерського обліку екологічних витрат і не систематизує їх [28, с. 60]. Другий виділяє подібні елементи, а саме регламентні документи, схеми документообігу, наукову організацію праці та інші види робіт з організації обліку [46, с. 145].

У результаті проведеного аналізу літературних джерел можна стверджувати, що всі сім груп пропонують різноманітні підходи. Одна частина систематично підходить до визначення складових організації обліку, інша - навпаки. Для правильної організації бухгалтерського обліку витрат на підприємствах вугільної промисловості України потрібно комплексно підходити до визначення складових організації обліку витрат. Тому найбільш ефективний підхід пропонують вчені п'ятої групи (30%), до якої входять такі науковці, як О.М. Бондаренко, Ф.Ф. Бутинець, Т.М. Сльозко і К.А. Ягмур [7,

с. 4; 53, с. 6]. Вони виділяють етапи в організації бухгалтерського обліку, за допомогою яких систематизують елементи. Етапи чітко розмежують сукупність елементів організації бухгалтерського обліку витрат і надають їм плановірності та цілеспрямованості. Ефективна організація обліку витрат на вугільних шахтах потребує систематичного підходу, тому підтримка цієї групи є більш раціональною.

Згідно із проведеним теоретичним дослідженням щодо організації обліку в цілому й обліку витрат зокрема можна виокремити етапи організації обліку витрат:

Визначення суб'єктів і об'єктів обліку витрат.

Регламентне забезпечення обліку витрат.

Ергономічні умови праці облікового персоналу.

Перший етап розкриває визначення суб'єктів і об'єктів обліку витрат як на підприємствах промисловості, так і на підрозділах, що їм підпорядковуються. Враховуючи специфічні особливості галузей промисловості, до першого етапу організації обліку витрат можна віднести всіх суб'єктів, які впливають на витрати підприємства та приймають управлінські рішення щодо витрат. Їх треба раціонально розподілити за рівнями впливу і прийняттям управлінських рішень для підприємств промисловості різних галузей.

Розподіл суб'єктів за рівнями впливу і прийняттям управлінських рішень чітко розмежує взаємовідносини кожної особи та їх відповідальність за недостовірне, несвоєчасне надання управлінської інформації, а також неефективне прийняття управлінського рішення.

Проведені дослідження стану підприємств, довели, що головною метою організації обліку витрат є їх зниження та удосконалення організації обліку витрат за центрами відповідальності. Дирекція, служби, відділи та ділянки підприємства є об'єктами, тобто центрами відповідальності, на яких виникають витрати.

Відсутність обліку за місцями виникнення витрат впливає на низький рівень їх контролю за центрами відповідальності і прийняття управлінських рішень. Це вказує на те, що витрати за центрами відповідальності треба відносити до об'єктів організації обліку витрат з метою посилення організації самоконтролю суб'єктів за витратами. Облік за такими центрами забезпечує збирання, обробку і передання інформації про витрати кожного з них. Удосконалення організації обліку витрат за центрами відповідальності допоможе організувати не тільки контроль за витратами по кожному центру, а і їх оцінку.

Регламентне забезпечення - це другий етап організації обліку витрат. Для раціонального і ефективного регламентного забезпечення організації обліку витрат на підприємствах промисловості та їх відокремлених підрозділах треба вдосконалити положення про бухгалтерію, посадові інструкції для облікового персоналу і наказ про облікову політику.

Ергономічні умови є третім етапом організації обліку витрат. У Генрі Форда є такий вислів: “Думати - найскладніша робота з усіх, що є, тому люди так мало нею займаються” [2, с. 25]. Тобто високу працездатність, робочий настрій забезпечить створення комфортних умов для бухгалтера, якому вісім годин треба мислити та приймати ефективні рішення, від яких залежить якість виконаної ним роботи. Ідеальних робочих місць, мабуть, не має, але вони повинні бути оснащеними необхідними засобами та відповідати основним фізіологічним, соціальним і психологічним умовам.

Крім того, головною особливістю для цих трьох етапів є креативний підхід, тому що згідно із законом Мура обсяг інформації збільшується щорічно у півтори рази, а значить, постійне вдосконалення та впровадження прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку необхідне для досягнення ефективної організації обліку витрат на підприємствах вугільної промисловості України.

2.3.Управлінський облік витрат як інтегрована інформаційна система обліку витрат

Ефективна робота сучасного підприємства неможлива без добре налагодженої системи управлінського обліку і звітності на всіх рівнях управління. В умовах посилення конкуренції на вітчизняному ринку питання про необхідність налагодження системи управлінського обліку на підприємствах для багатьох прогресивних керівників вже не постає.

Підвищена увага до управлінського обліку зумовлена факторами, специфічними для сучасного бізнесу: постійне зростання концентрації капіталу; високий рівень внутрішньої та зовнішньої конкуренції; непередбачуваність інфляційних рухів навіть в країнах зі стабільними грошовими системами; значне збільшення виробничих витрат.

Для зміцнення позицій підприємства на ринку і його експансії необхідно грамотно управляти його грошовими потоками, виробництвом та інвестиційними проектами. Очевидно, що традиційних методів бухгалтерського обліку вже недостатньо.

Виділення управлінського обліку в самостійну сферу діяльності є об'єктивним за суттю. Ще в 50-ті роки XIX ст. в США та інших розвинених країнах виникла потреба в ефективній системі оперативної інформації про витрати та результати, яка відповідала б потребам апарату внутрішнього управління в багаторівневих виробничо-господарських системах [51, с. 58].

Наприкінці XX ст. він розвинувся у багатогранну систему внутрішніх відносин на підприємстві.

У новій інформаційній підсистемі – управлінському обліку – не тільки вирішувалися суто облікові інтереси, але й широко використовувалися прийоми та методи зі споріднених сфер: планування, організації управління економікою підприємства, математики, статистики, психології, ринкових операцій, технології. Головна мета такої інформаційної підсистеми – генерація корисної фінансової інформації для потреб внутрішнього

управління - визначила структуру управлінського обліку: виробничий облік; планування і контроль витрат та результатів; обліково-аналітичне забезпечення спеціальних управлінських рішень.

У західній практиці поширена думка, що управлінський облік виник внаслідок недоліків традиційної бухгалтерії, оскільки дані бухгалтерського обліку і звітності не можуть сповна задовольнити потреби управління підприємством. Це пов'язано з тим, що вони швидко застарівають, не є оперативними, призначені в першу чергу для зовнішніх користувачів і не дають інформації щодо прогнозу господарської діяльності [3, с. 297].

Вітчизняні підприємства прагнуть збільшити конкурентоздатність, вдосконалюючи управління витратами та прибутком. Сьогодні в сфері управління витратами виробництва та фінансовими результатами діяльності підприємства існує дві основні проблеми:

- переорієнтувати вітчизняну теорію та накопичений досвід на вирішення нових завдань у сфері управління підприємством;
- створити нові системи отримання інформації про витрати, застосовувати нові підходи до калькулювання собівартості, аналізу фінансових результатів, а також методів контролю та прийняття управлінських рішень.

У цьому аспекті значний інтерес для українських підприємств становить вивчення системи управлінського обліку.

Управлінський облік – необхідний інструмент управління підприємством, який дає змогу підвищити якість та оперативність прийняття управлінських рішень, максимізувати очікуваний прибуток та ефективно контролювати ризики господарської діяльності, мобілізувати резерви. На більшості вітчизняних підприємств та організацій він не ведеться або розвинутий дуже слабо.

Це можна пояснити відсутністю єдиної методологічної основи, методологічних рекомендацій з його організації. Водночас підприємства, функціонуючи в умовах конкуренції та боротьби за виживання, відчують

гостру необхідність в організації дієвої системи управлінського обліку на основі єдиних принципів планування, обліку, оцінки, калькуляції, аналізу та контролю управління підприємством.

Проблема запровадження управлінського обліку у вітчизняну практику набуває першочергового значення, виникає необхідність глибоких досліджень економічної природи, сутності та змісту управлінського обліку, його теоретичних основ. Ще й сьогодні не повністю усвідомили роль управлінського обліку в організації, недостатньо чітко розуміють його цілі та завдання.

В Україні поняття “управлінський облік” досі не отримало в економічній літературі більш чи менш чіткого та однозначного трактування. Спеціалісти не виробили єдиної думки про сутність, роль та призначення управлінського обліку, його місце в системі управління підприємством, теорії обліку.

У вітчизняній економічній літературі поняття «управлінський облік» та питання його впровадження і подальшого розвитку знайшли відображення в працях таких видатних вітчизняних науковців, як С.Ф. Голов, Л.В. Нападовська, В.В. Сопко, М.С. Пушкар та ін.

Згодом теорію управлінського обліку розробляли й інші вітчизняні вчені.

Критичний огляд робіт вітчизняних та зарубіжних вчених дає підстави для висновків про інформацію управлінського обліку:

- призначена для використання всередині організації, що уможливорює активний вплив на процес виробництва;
- призначена для використання всередині організації, що зумовлює комерційну таємницю даних;
- використовується для прийняття управлінських рішень, в чому і полягає можливість активного впливу на процес виробництва;
- істотну частку інформації становлять дані про витрати.

Наприкінці 90-х років на шляху вітчизняної економіки почали з'являтися паростки управлінського обліку. І взагалі помилково вважати управлінський облік новим для вітчизняної економіки. В перші роки радянської влади функції бухгалтерських служб були значно ширшими. Бухгалтер того часу займався як обліковою, так і планово-аналітичною роботою. Однак скасування комерційної таємниці і розвиток соціалістичної системи господарювання по суті перетворили бухгалтера на звичайного реєстратора факторів господарської діяльності. Підприємства почали втрачати навички впровадження управлінського обліку. Розвиток та закріплення централізованого управління сприяли поступовому відокремленню від бухгалтерської служби планово-економічних та фінансових відділів з передаванням їм частини бухгалтерських повноважень. В результаті вся система бухгалтерського обліку практично перетворилася на фінансову та обслуговувала виключно державні інтереси.

Після відмови від централізованої системи управління на користь ринкової економіки необгрунтовано почали занижувати значення. Крім того, всі види аналізу (оперативний, факторний, комплексний тощо), які застосовуються в управлінському обліку, також добре відомі вітчизняним вченим та практикаам.

Управлінський облік - підсистема бухгалтерського обліку, котра в межах однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, яка використовується для планування, власне управління та контролю за діяльністю підприємства [55, с. 129].

Управлінський облік як процес охоплює виявлення, вимірювання, збір, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передачу та приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій.

Водночас управлінський облік перестав бути просто обліком, паралельним до бухгалтерського. Він є механізмом для прийняття управлінських рішень і основним інструментом, котрий дає змогу керівнику керувати підприємством.

Раніше не раз робили спроби впровадити внутрішньогосподарський розрахунок, прототипом якого є одна з концепцій управлінського обліку – управління за центрами відповідальності. Разом з цим вітчизняна теорія та практика глибоко опрацювали питання, пов'язані з калькулюванням собівартості продукції, розробленої за допомогою нормативного методу обліку, схожого на систему обліку “стандарт-кост”, що застосовується в управлінському обліку.

Концепція управлінського обліку може базуватись на таких принципах:

- управління підприємством від центра до первинних підрозділів через делегування обов'язків, прав та відповідальності;
- оплата праці за кінцевим результатом кожного підрозділу;
- бізнес-планування з нижчих рівнів до вищих;
- управлінський облік на основі контролю доходів і витрат окремих підрозділів та усього підприємства.

Однак впроваджені заходи поки не сприяють створенню цілісної системи управлінського обліку.

Часто виникають ситуації інформаційного вакууму, коли необхідно приймати рішення без достатньої інформації. Для цілей управлінського обліку акумулюється й обробляється інформація про різноманітні сторони діяльності: від натуральних виробничих показників до думки співпрацівників про саму компанію, включаючи прогнозування та моделювання майбутнього її стану; визначення необхідних показників, за якими можна з'ясувати, наскільки близька компанія до поставлених цілей.

Аналізуючи досвід становлення управлінського обліку, необхідно відповісти на декілька основних питань, зокрема, кому призначатиметься управлінська інформація та які показники діяльності підприємства треба враховувати.

Можна виділити три рівні споживачів управлінської інформації:

- корпоративний (акціонери, інвестори);

- топ-менеджмент (генеральний директор, його замісники, фінансовий директор);
- керівники середньої ланки (функціональних підрозділів, служб, відділів).

Склад управлінської звітності, а також ступінь її деталізації залежать від того, кому призначена інформація. Найзагальніші дані призначені для корпоративного рівня, більш деталізовані надходять топ-менеджерам, а максимально детальна інформація надається керівникам функціональних підрозділів.

Система управлінського обліку слугує не тільки інформаційною базою для прийняття рішень, але й дозволяє проводити самодіагностування стану підприємства, оцінку конкурентної позиції та ефективно мотивувати персонал.

Як основні показники ефективності діяльності більшість підприємств розглядають прибуток, виручку та обсяг витрат як усієї компанії, так і її підрозділів.

Основною функцією управлінського обліку є забезпечення умов для найоб'єктивнішого аналізу ефективності діяльності підприємства, а також для того, щоб під час прийняття управлінських рішень були враховані побажання всіх груп зацікавлених осіб. Інакше кажучи, управлінський облік повинен дозволяти визначити, наскільки ефективно працює організація з погляду різних груп інтересів.

Управлінський облік виконує три найхарактерніші функції:

- підтримує процес прийняття рішень;
- є системою для забезпечення працівників інформацією;
- є технологією, котра дає змогу виміряти шляхи надання інформації, якщо методи її отримання не відповідають потребам підприємства.

Управлінський облік є достатньо об'ємним напрямом і для такої технології необхідна система для практичного впровадження управлінського обліку на підприємстві.

Необхідність прискіпливого відбору показників, котрі характеризували б ефективність роботи менеджменту на всіх рівнях і були б узгоджені із загальною стратегією бізнесу, є основною метою для будь-якої якісної системи управлінського обліку.

Роль управлінського обліку полягає також і в тому, щоб виразити завдання й стратегічні плани дій в конкретних показниках.

Для успішної організації управлінського обліку залежно від галузевих особливостей підприємства й цільової установки передовсім доцільно розробити економічно обґрунтовану класифікацію витрат, що дасть змогу визначити та сформулювати місця виникнення витрат, їх носії та центри відповідальності. Потім необхідно вибрати найприйнятніший варіант, за яким буде організовано управлінський облік.

Для високоефективної роботи сучасного підприємства необхідна чітко налагоджена система управлінського обліку для менеджерів різних рівнів. З одного боку, такий висновок лежить на поверхні і є достатньо банальним, з іншого - в Україні розроблено надзвичайно мало рекомендацій щодо впровадження ефективної системи управлінського обліку на підприємствах, а управлінський облік на них або в зародковому стані, або зовсім відсутній.

Активному впровадженню управлінського обліку в Україні заважає передовсім неадекватне ставлення до нього в ланці вищого керівництва великих підприємств. Багато в чому це пов'язано зі сприйняттям управлінського обліку як частини бухгалтерської інформації, необхідної для зовнішнього фінансового аналізу [13, с. 47].

Крім того, керівники українських компаній, знайомі, як правило, із загальними теоретичними основами управлінського обліку, не уявляють собі, як їх застосовувати на практиці. Чітко усвідомлюється роль управлінського обліку в забезпеченні правильного використання ресурсів підприємства і визначенні обсягів відповідальності кожного менеджера. Але визначення очікуваного доходу від певного економічного заходу, складання прогнозу рентабельності випуску нових видів продукції, прогнозування фінансового

становища фірми в перспективі та фінансова оцінка варіантів розвитку підприємства, як основні завдання управлінського обліку, не знаходять широкого застосування.

Вдосконалення оцінки ефективності управлінського обліку повинно сприяти вирішенню проблем у функціонуванні системи управлінського обліку, котрі, своєю чергою, перешкоджають підвищенню ефективності діяльності підприємства в цілому.

Серед пріоритетних – такі напрями вдосконалення системи управлінського обліку:

Вдосконалення структури, ієрархії, змісту і форми подання управлінських звітів.

Розвиток фінансового планування та бюджетування.

Розроблення стратегії розвитку компанії зі зв'язком коротко-, середньо- та довгострокового горизонтів планування.

Вдосконалення системи обліку витрат.

Спираючись на аналіз широкого кола навчально-методичної літератури, публікацій та досліджень, виявлено деякі характерні для українських підприємств недоліки систем управлінського обліку:

– нині система зведень рапортів, довідок та звітів на українських підприємствах, як правило, надто фрагментарна і не відповідає вимогам, які ставляться до інформаційного забезпечення управління виробництвом в теперішніх умовах (повнота інформації, її зіставлення, оперативність, точність, стислість, доцільність);

- відсутній ряд конкретних форм аналітичних звітів;
- немає ієрархії форм звітів для різних рівнів управління;
- відсутній чіткий регламент періодичності складання аналітичних звітів для різних користувачів.

Серед рекомендованих напрямів вдосконалення системи управлінського обліку на українських підприємствах виділяються, зокрема: проектування оптимальної ієрархії звітів та їх адаптація до потреб керівників

різних рівнів; оптимізація системи бюджетування; вдосконалення системи обліку витрат і нормативної бази розрахунку їх планового рівня.

Система управлінського обліку накладається на організаційну структуру, яка сформувалася на підприємстві. Тому ефективність цієї системи багато в чому залежить від ефективності організації підприємства. Часто вдосконалення системи управлінського обліку повинно супроводжуватися, а можливо, й узгоджуватися зі змінами в організаційній структурі підприємства, оскільки недоцільно і неефективно накладати сучасні методи управлінського обліку і тим більше комп'ютеризувати їх в умовах неефективної організації структури підприємства.

Отже, до типових недоліків організаційних структур управління українськими підприємствами належать:

- високий рівень концентрації прийняття управлінських рішень на рівні вищого керівництва;
- слабе делегування відповідальності вищих керівників на середній рівень управління;
- необґрунтоване розосередження деяких управлінських функцій з планування та контролю за конкретними структурними підрозділами;
- дублювання функцій різних підрозділів.

Реалізація мети та завдань управлінського обліку, його вдосконалення із застосуванням діагностики дають змогу застосувати системно-проблемний підхід та логічний аналіз підсистем управління. Виявлення особливостей і тенденцій розвитку кожної підсистеми зумовлює визначення глобальних проблем розвитку організації загалом і побудови ясної «фінансової картини» економічного суб'єкта.

Розвиток в нашій країні ринкових відносин повинен привести до суттєвого переосмислення критеріїв економічної оцінки результатів діяльності організацій та підприємств та до змін змісту та функцій управління на мікроекономічному рівні. В наш час управлінському персоналу доводиться покладатися на власні сили й приймати самостійні

рішення як щодо контролю доручених їм підприємств та підрозділів, так і щодо самостійного планування їх діяльності.

В умовах сучасної економіки очевидна необхідність інтеграції методів корпоративного управління в єдину систему, котра забезпечувала б підтримку прийняття економічно зважених управлінських рішень, підвищення продуктивності праці й конкурентоздатності підприємств. Це питання не тільки ефективного управління підприємством, але й його існування в умовах жорсткої конкуренції, зокрема й на міжнародному рівні.

На практиці окремі елементи управлінського обліку, як правило, використовують на підприємствах. Важливо, щоб ці елементи були об'єднані в загальну структуру, орієнтовану на досягнення визначеного результату. Тому доцільно було б вирішити такі завдання:

Сприяти розширенню кола підприємств, які використовують в своїй діяльності кращі механізми управлінського обліку для прийняття управлінських рішень.

Стимулювати застосування прогресивного досвіду закордонних країн із розвитку систем управлінського обліку в українських умовах.

Розробити базові методологічні рекомендації з питань організації та ведення управлінського обліку на підприємствах, взявши до уваги український та закордонний досвід.

Прискорити процес формування професійної спілки, здійснювати підтримку процесів об'єднання професіоналів з управлінського обліку.

Отже, управлінський облік можна визначити як інтегровану внутрішньогосподарську інформаційну систему, головним завдання якої є інформаційне забезпечення менеджерів господарюючих суб'єктів даними про витрати і результати діяльності як всієї організації, так і її структурних підрозділів, яка призначена для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень.

Висновки до II розділу

Організація фінансового і управлінського обліку витрат на виробництво значною мірою впливає на управління витратами підприємств.

Задача фінансового обліку це виявлення і відображення в обліку реального стану активів, капіталу, зобов'язань, визначення фінансових результатів діяльності підприємства.

Для правильного формування собівартості продукції треба звернути увагу на раціональність такої складової частини функціонування підприємств промисловості, як організація обліку. Організація бухгалтерського обліку перш за все необхідна для отримання користувачами в будь-який момент деталізованої інформації про фінансові показники. Завдяки наданій інформації, суб'єкти управління отримують можливість примножити позитивні результати діяльності підприємства. Тобто правильна організація бухгалтерського обліку на підприємствах промисловості визначає успішність їх діяльності.

Задача управлінського обліку це встановлення норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати і всіх інших виробничих витрат. Оперативно виявлені відхилення на рахунках управлінського обліку дають основу для аналізу і вчасного вирішення різних проблем.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є вдосконалення:

- визначення суб'єктів організації обліку витрат за рівнями впливу і прийняттям управлінських рішень та об'єктів на підприємствах промисловості

- регламентного забезпечення, а саме: положення про бухгалтерію, посадових інструкцій облікового персоналу та наказу про облікову політику.

- документообігу, робочого плану рахунків бухгалтерського обліку та розробка графіка документообігу з обліку витрат.

РОЗДІЛ III

КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА ЗА НОРМАТИВНИМ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯМ

3.1. Формування та класифікація нормативного забезпечення обліку та контролю витрат на виробництво

Становлення України як соціально орієнтованої держави тісно пов'язане з розвитком промисловості. Виробництво продукції повинно задовольняти попит і потреби населення. Досягти цих завдань в умовах ринкових відносин можливо при оперативному управлінні виробництвом продукції, якість якого напряму залежить від організації систем обліку господарських операцій та контролю їх ефективності.

Вирішення основних задач, які поставлені перед обліком витрат на виробництво готової продукції здійснюється за допомогою і на підставі вивчення і подальшого використання правової основи обліку і контролю виробничих витрат. Система бухгалтерського обліку та економічного контролю за витратами і доходами в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Наукових праць, присвячених суто піднятій нами проблемі в спеціальній літературі недостатньо. Винятком є монографія Н. Пилипів, де дослідженню нормативно-правового забезпечення обліку й контролю затрат в газотранспортних підприємствах відведено окремий параграф. Однак зазначимо, що можна знайти чимало публікацій з обліку та контролю за витратами і доходами підприємств, де ця проблема згадується серед інших проблем. Інтерес до нормативно-правового забезпечення обліку та контролю

в цілому, і до нормативно-правового забезпечення обліку і контролю за напрямками зокрема, вважаємо, буде з часом наростати.

Дослідженнями проблеми нормативно-правового забезпечення обліку та контролю в Україні займалися вітчизняні вчені, які зробили певний внесок у розвиток Законів України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про аудиторську діяльність”, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності, Плану рахунків бухгалтерського обліку, системи національного регулювання бухгалтерського обліку, фінансової звітності та економічного контролю. Проте, багато проблем обліку, контролю, звітності залишилось невирішеними як з об’єктивних, так і з суб’єктивних причин. Зокрема, недостатньо уваги приділено науковцями глибокому критичному аналізу діючої нині нормативно-правової бази обліку, підходам до її класифікації.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про державну контрольно-ревізійну службу”, “Про аудиторську діяльність”, “Про державну податкову службу України”; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз’яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 “Запаси” (в частині списання запасів на витрати виробництва), 15 “Дохід”, 16 “Витрати”, 18 “Будівельні контракти”, 30 “Біологічні активи”; 31 “Фінансові витрати”, 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин” (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 “Запаси”; 9 “Витрати на дослідження і розробки”, 11 “Будівельні контракти”, 18 “Дохід”, 23 “Витрати позики”); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських

підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

Погоджуємось з думкою Г.Г. Кірейцева, що формування прогресивних систем і моделей бухгалтерського обліку, як і нормативно-правової бази ведення обліку справа не проста і нелегка. Вона потребує найвищого рівня теоретичної підготовки вчених і практиків, які розробляють рекомендації з удосконалення обліку та його системи [26, с. 21].

М.С. Пушкар, М.Т. Щирба нормативно-правове регулювання фінансового обліку в Україні відповідно до МСФЗ розглядають за чотирма рівнями: законодавчим, нормативним, методичним і організаційно-розпорядчим [47, с. 41]. Л.К. Сук та П.Л. Сук переконані, що основними нормативними документами, які забезпечують регламентацію бухгалтерського обліку в Україні є такі документи як Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, П(С)БО, Плани рахунків бухгалтерського обліку (повний і спрощений) “Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”.

Щодо регулювання бухгалтерського обліку, то дані науковці розглядають чотири його рівні: перший (Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, Держказначейства, ДПА, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мінюсті України), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику в підприємстві).

Звідси, вважаємо, що I рівень доцільно було б назвати найвищим рівнем, II – вищим, III – середнім, а IV – базовим.

Н.І. Пилипів розробила чотирирівневу модель нормативно-правової бази з регулювання обліку та контролю із прив'язанням до вітчизняних підприємств з транспортування газу [39, с. 21]. Ця модель передбачає чотири рівні:

- перший рівень – нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України;

- другий – нормативно-правові акти, що приймає Міністерство фінансів України, а саме: Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; третій – нормативно-правові акти відомства; четвертий - нормативно-правові акти підприємства.

В галузевому сенсі слушною є і низка пропозицій В.М. Жука щодо реалізації регуляторно-організаційних завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, де йдеться про посилення впливу галузевого управління на формування методології обліку в цьому секторі; удосконалення національних П(С)БО шляхом адаптації МСФЗ до національних потреб; забезпечення складання податкової, статистичної та інших форм звітності за даними бухгалтерського обліку; забезпечення обов'язкового делегування представників Мінагрополітики до методологічних рад з бухгалтерського обліку при Мінфіні та із статистичної звітності при Держкомстаті (забезпечити створення такої при Держстаті); прийняття Закону України „Про відомчу аграрну статистику” та інших нормативно-правових актів щодо його реалізації; проведення реформування системи державного управління бухгалтерським обліком в аграрній галузі шляхом відновлення вертикалі контролю за дотриманням методології обліку і звітності [18, с. 50].

Л.В. Гуцаленко переконана в тому, що реформа вітчизняного бухгалтерського обліку проводиться з метою формування і введення в дію Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”

і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зразком для створення яких були міжнародні стандарти [16, с. 47].

До певної міри можна погодитись з думкою Л.В. Гуцаленко, проте у нас є певні сумніви щодо ефективності і терміновості реформи вітчизняного бухгалтерського обліку, в результаті якої наша держава зазнала значних втрат фінансових, матеріальних і трудових ресурсів.

Оригінальною є класифікація В.М. Пархоменка. Він поділяє акти нормативно-правового забезпечення за місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку на такі групи:

- 1) Закони України як нормативно-правові акти вищої юридичної сили;
- 2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України);
- 3) положення стандарти бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, що є основним органом центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні;
- 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності;
- 5) рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються власником (керівником) підприємства на основі документів вищого порядку, що подана у попередніх 4-ох групах документів цього забезпечення [38, с. 5].

Класифікація, запропонована В.М. Пархоменком, на наш погляд має за недоліки те, що перша і друга групи актів дуже споріднені між собою як акти законодавчої і виконавчої гілки центральних органів влади в Україні і їх не варто роз'єднувати, а також те, що у цій класифікації (як і в багатьох інших класифікаціях) пропущені нормативно-правові акти місцевого походження

(обласні, районні). Звичайно, що останні зустрічаються не часто, проте вони реально існують у формі різних методичних рекомендацій, вказівок, положень, листів, роз'яснень, пов'язаних із місцевим фінансуванням, оподаткуванням, кадровою політикою, специфікою роботи у певній галузі (сільське господарство, переробна промисловість АПК, будівництво, торгівельна діяльність і т.д.).

Цілком погоджуємось з Т.Г. Маренич, яка відзначає, що уже до 2005 р. “Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів”, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, повністю виконана і, навіть, перевиконана. В результаті цього в нашій державі почала функціонувати така нормативно-правова база, котра, в основному, відповідає як міжнародним, так і європейським нормам ведення бухгалтерського обліку.

Щодо нормативно-правової бази економічного контролю, то вона реформована, за нашим переконанням, лише в частині аудиторського контролю.

В.П. Пантелеєв детально описав законодавчі засади внутрішньо-господарського та внутрішнього аудиту в Україні за період з 1991 до 2008 рр. Зокрема, він наводить перелік з 29 назв документів, що визначають межі етапу регламентації та нормативні положення з регламентації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, чинні під час даного етапу. Серед цих документів і Закони України (“Про державну контрольну ревізійну службу”, “Про аудиторську діяльність”, “Про захист економічної конкуренції” і т.д.); рішення аудиторської палати України (національні нормативи аудиту; міжнародні стандарти аудиту; програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів України; перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) тощо); державні стандарти України, накази, постанови, рішення, розпорядження НБУ, Державного казначейства України, ДКЦПФР України, Міністерства фінансів України щодо затвердження положень, методичних рекомендацій та вказівок про організацію

бухгалтерського обліку і звітності, внутрішнього аудиту і т.д. [37, с. 27-31, 432-435].

Мають рацію Н.І. Петренко, О.В. Філозоп, які переконані, що питання внутрішнього аудиту на великих підприємствах України не може регулюватись лише іноземним законодавством. Треба мати і національну нормативно-правову базу, котра б враховувала національні особливості ведення підприємницької діяльності.

До згаданого вище додамо, що, на наш погляд, нормативно-правова база економічного контролю в Україні розроблена значно слабше, ніж нормативно-правова база фінансової звітності (і це при тому, що нині в нашій державі тридцять міністерств, відомств, органів та служб, які мають відповідні контрольні функції).

Нині, за нашим переконанням, існує надзвичайна потреба у реформуванні та підвищенні ефективності системи державного фінансового контролю, становленні та розвитку громадського контролю за станом і послідовністю здійснення реформ у сфері вітчизняної економіки, поліпшенні умов та зростанні витрат на оптимізацію структури внутрішньогосподарського (внутрішньо фірмового) контролю і підтримання його в належному дієвому стані.

Актуальним є розроблення і прийняття Законів України “Про державний фінансовий контроль”, “Про фінансовий контроль за доходами і витратами фізичних осіб в Україні”, “Про громадський контроль”, “Про оприлюднення в електронних засобах інформації щодо власників земельних ділянок, індивідуальних житлових забудов, престижних легкових автомобілів іноземного виробництва і джерел їхнього фінансування” тощо. На наш погляд, така модель, в принципі, могла б підійти для будь-якого вітчизняного підприємства у виробничій сфері.

Нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю витрат підприємств, за нашим переконанням, можна поділяти на наступні рівні:

- міжнародні або континентальні (МСФЗ, Директиви ЄС);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України);
- загально облікові (акти Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ, Державного казначейства України, Державної податкової служби України);
- галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств);
- регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп. Цей рівень – найслабша ланка у нормативно-правовому забезпеченні обліку та контролю, яка зовсім недосліджена. Однак нею не варто нехтувати);
- внутрішньогосподарські (внутрішньо фірмові).

Нормативно-правові акти України, які пов'язані з обліком та контролем витрат, перебувають під постійною увагою як вчених-економістів, так і практиків (керівників, головних бухгалтерів підприємств, організацій, закладів). В результаті цього у нормативно-правові акти України періодично вносяться змін, доповнення, а іноді виникають нові або принципово поліпшені акти. Наприклад, до П(С)БО 15 “Дохід” та П(С)БО 16 “Витрати” з моменту їхнього прийняття (1999 р.) до нині вносились суттєві зміни декілька разів. Згадані тут зміни та доповнення виникали не випадково, а в результаті апробації національних положень (стандартів) на практиці.

Тепер звернемося до досвіду Російської Федерації. Тут нормативне регулювання бухгалтерського обліку складається з 4-ох рівнів, на кожному з яких це регулювання проводять організації, що наділені державою відповідними повноваженнями (табл. 3.1).

За даними табл. 3.1 можна зробити висновок, що у РФ існують наступні рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку: загальнодержавний, мінфінівський, галузевий і власне самого підприємства.

Таблиця 3.1

Нормативне регулювання обліку та звітності у Російській Федерації

Рівні нормативного регулювання обліку і звітності у РФ	
I рівень	Законодавчі акти, Укази Президента, Постанови Уряду РФ
II рівень	Національні стандарти з бухгалтерського обліку (П(С)БО)
III рівень	Методичні рекомендації (вказівки), інструкції
IV рівень	Робочі документи з бухгалтерського обліку самої організації

Т. Кувалдіна і С. Метелєв звертають увагу на те, що для Росії важливим є прийняття нового Федерального закону “Про офіційний бухгалтерський облік”, перероблення національних стандартів, що наближені до МСФЗ та розроблення галузевих методичних рекомендацій, наприклад, з планування, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) та вказівок про особливості складу витрат у певній галузі, підгалузі або виді діяльності, з бухгалтерського обліку в некомерційних організаціях і т.д. [8, с. 5]. На підставі висловлених вище думок науковців щодо різних ознак класифікації нормативно-правового забезпечення обліку і контролю, формуємо власну класифікацію з уточненням щодо витрат та доходів підприємства (рис 3.1).

Як свідчить інформація з рис. 3.1, пропонуємо п’ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення: за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; обов’язковістю до виконання; групами.

В плані поліпшення нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат підприємств, вважаємо за необхідне зробити наступні кроки:

– провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов’язаних з обліком і контролем витрат та доходів з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій;

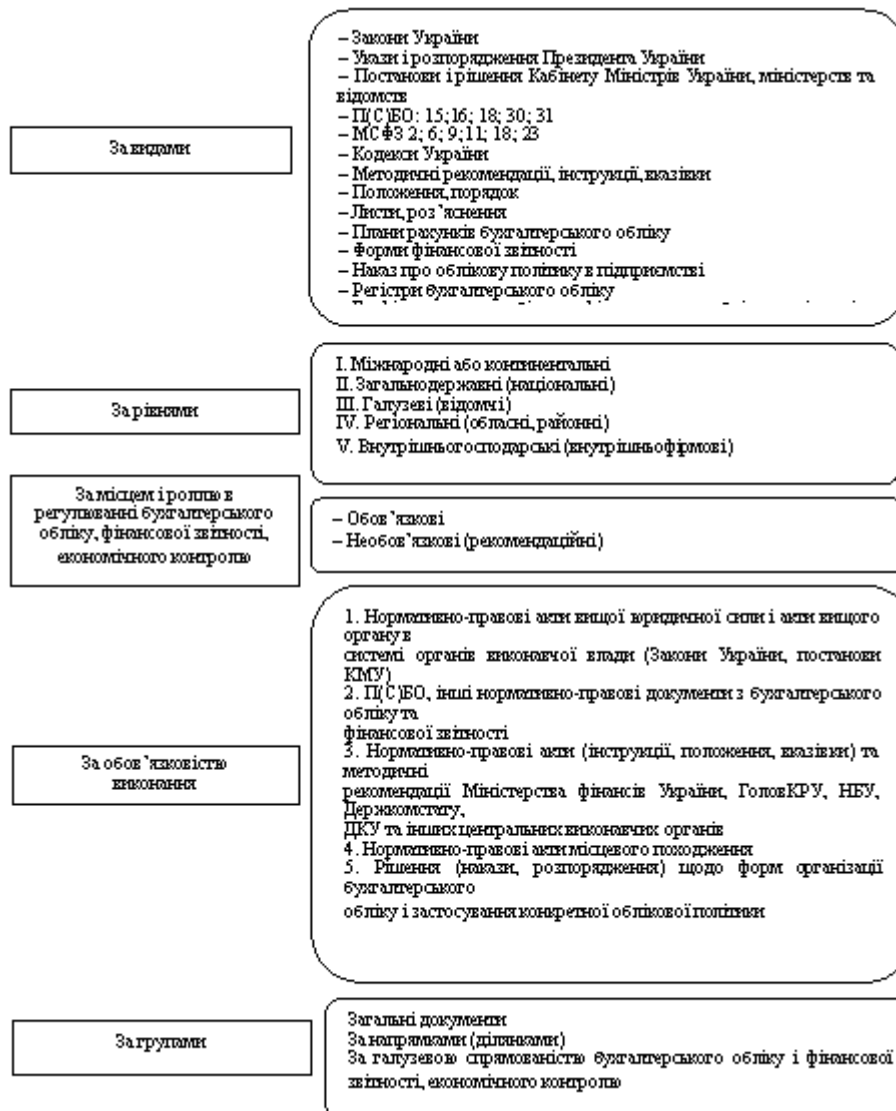


Рис. 3.1. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і контролю за витратами та доходами підприємств

– організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування, в тому числі щодо витрат і доходів;

– головним бухгалтерам, контролерам-ревізорам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку та аудиту проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях “Баланс”, “Все про бухгалтерський облік”, “Бухгалтерський облік і аудит”, “Бухгалтерія”,

“Бухгалтер”, “Бухгалтерія і сільському господарстві”, “Галицькі контракти”, “Дебет-Кредит” тощо; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів,

За місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю

За обов’язковістю виконання:

1. Нормативно-правові акти вищої юридичної сили і акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (Закони України, постанови КМУ)

2. П(С)БО, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності

3. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України, ГоловКРУ, НБУ, Держкомстату, ДКУ та інших центральних виконавчих органів

4. Нормативно-правові акти місцевого походження

5. Рішення (накази, розпорядження) щодо форм організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики

I. Міжнародні або континентальні

II. Загальнодержавні (національні)

III. Галузеві (відомчі)

IV. Регіональні (обласні, районні)

V. Внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові)

– Обов’язкові

– Необов’язкові (рекомендаційні)

Загальні документи

За напрямками (ділянками)

За галузевою спрямованістю бухгалтерського обліку і фінансової звітності, економічного контролю

– Закони України

– Укази і розпорядження Президента України

– Постанови і рішення Кабінету Міністрів України, міністерств та відомств

– П(С)БО: 15;16; 18; 30; 31

– МСФЗ 2; 6; 9;11; 18; 23

– Кодекси України

– Методичні рекомендації, інструкції, вказівки

– Положення, порядок

– Листи, роз'яснення

– Плани рахунків бухгалтерського обліку

– Форми фінансової звітності

– Наказ про облікову політику в підприємстві

– Регістри бухгалтерського обліку

– Графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних і контрольно-ревізійних робіт робочих нарад і т.д.

Перспективами подальших досліджень є якісний зміст нормативно – правового регулювання витрат.

Щодо основних завдань організації контролю Л. Нападовська виділяє такі:

1.Оцінка обґрунтованості і своєчасності розробки планових затрат по підприємству та в розрізі центрів відповідальності.

2.Попередній контроль та аналіз можливих втрат та резервів виробництва та скорочення затрат.

3.Оперативний контроль затрат в розрізі відхилень, винуватців, причин, місць виникнення, центрів відповідальності.

4.Контроль організаційного та методологічного взаємозв'язку та взаємообумовленості планової та облікової інформації.

5.Постійний контроль окремих складових комплексних статей.

6.Контроль цільового спрямування всіх видів витрат.

7.Оперативний контроль затрат та результатів діяльності в розрізі центрів відповідальності.

8.Виявлення та діагностика проблем, що виникають при зміні внутрішнього і зовнішнього середовища та коригування планів і діяльності.

Л. Нападовська [33, с. 129-130] схильна до здійснення постійного контролю затрат, модель організації якого відображено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Модель організації контролю витрат

Види контролю	Види робіт	Відповідальні особи, відділи або функціональні підрозділи
Попередній контроль	1. Оцінка основних напрямків затрат з урахуванням стратегічного розвитку діяльності підприємства	Відділ внутрішнього аудиту
	2. Оцінка тактичних планів з точки зору затрат окремих структурних підрозділів згідно напрямків їх діяльності, виробничих можливостей та стратегічних напрямків діяльності підприємства.	Відділ внутрішнього аудиту Керівники структурних підрозділів
	3. Визначення критеріїв подальшого здійснення контролю діяльності як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів зокрема.	Відділ внутрішнього аудиту
	4. Попередній контроль можливих резервів виробництва та скорочення затрат.	Відділ внутрішнього аудиту Плановий відділ
	5. Виявлення сфер, де необхідно посилити контроль.	Відділ внутрішнього аудиту
Поточний контроль	1. Контроль відхилень фактичних затрат від планових.	Керівники структурних підрозділів Відділ матеріально-технічного забезпечення Плановий відділ
	2. Виявлення і діагностика проблем, що виникають при зміні внутрішніх і зовнішніх умов та коригування планів і діяльності підприємства.	Відділ внутрішнього аудиту Плановий відділ Керівники структурних підрозділів
	3. Виявлення порушень в існуючій системі та розмежування їх по причинах, винуватцях та центрах відповідальності.	Керівники структурних підрозділів
	4. Контроль реалізації прийнятих рішень.	Відділ внутрішнього аудиту
	5. Контроль за діяльністю окремих відповідальних осіб та виконавців	Керівники структурних підрозділів Відділ внутрішнього аудиту

Наступний контроль	1. Контроль відхилень фактичних затрат від планових в розрізі причин, винуватців, місць виникнення та джерел їх покриття.	Бухгалтерія Плановий відділ
	2. Контроль законності здійснення операцій.	Бухгалтерія Плановий відділ
	3. оцінка стану бухгалтерського контролю затрат.	Відділ внутрішнього аудиту

3.2. Економічний аналіз виробничих витрат ДП Чортківський комбінат хлібопродуктів

В сучасному динамічному ринковому середовищі для досягнення і збереження належного рівня конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємствам необхідно здійснювати ґрунтовний аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Важливою складовою цього аналізу є економічний аналіз витрат, суть і завдання якого полягають у тому, щоб дослідити власну внутрішню структуру витрат підприємства з метою виявлення перевитрат та уникнення збитку. Загальновідомо, що діяльність будь-якого виробничого підприємства пов'язана із витратами, але виживають і розвиваються лише ті підприємства, витрати яких дозволяють працювати прибутково й утримувати відповідні конкурентні позиції на ринку. Тому питання необхідності використання аналізу витрат набуває особливої актуальності та потребує наукового дослідження.

Необхідною умовою забезпечення ефективної діяльності є економічна інформація - сукупність відомостей економічного характеру, що формуються на основі попереднього якісного пізнання соціально-економічних відносин і відбивають ці відносини переважно за кількісними характеристиками.

У сучасній економічній ситуації, коли зростає висока конкуренція та загострюються проблеми виживання, підприємства змушені зосередитись на зниженні собівартості продукції. Як показали дослідження, основною умовою останньої є безупинний технічний прогрес, впровадження нової техніки, комплексна механізація і автоматизація виробничих процесів, удосконалення технології, впровадження прогресивних видів матеріалів.

Важливе значення в управлінні формуванням фінансових результатів діяльності підприємства відводиться ефективному фінансовому менеджменту на підприємстві.

Аналіз витрат на виробництво продукції здійснюється з метою контролю за використанням ресурсів у господарській діяльності підприємства та пошуку напрямів зниження собівартості продукції, визначення подальшої стратегії підприємства, її цілей та шляхів досягнення.

Проведемо аналіз структури витрат ДП Чортківський комбінат хлібопродуктів за 2010-2012 рр.

Таблиця 3.1.

Аналіз динаміки структури витрат ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" за 2010-2012 рр.

Показник	2010р.		2011р.		2012р.		Відхилення	
	ис. рн.	ит. ага,	ис. рн.	ит вага,	ис. рн.	ит вага,	2012р.-2010р	2012р.-2011р
Непрямі податки та інші вирахування з доходу	152	4,3	452	4,0	440	5,7	288	88
Собівартість реалізованої продукції	1051	3,3	2745	2,8	6022	3,2	971	277
Адміністративні витрати	06	,3	358	,8	643	,5	37	85
Витрати на збут	83	,9	11	,1	62	,5	79	1
Інші операційні витрати	77	,2	41	,4	1	,1	446	210
Фінансові	-		-		-		-	-

витрати								
Інші витрати	1	2	-	-	1	2	-	-
	,001	,001						
Надзвичайні витрати	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом витрат	5070	7509	1898	00	6	4	828	389

За результатами проведеного аналізу побудуємо діаграму структури витрат ДП Чортківський комбінат хлібопродуктів.

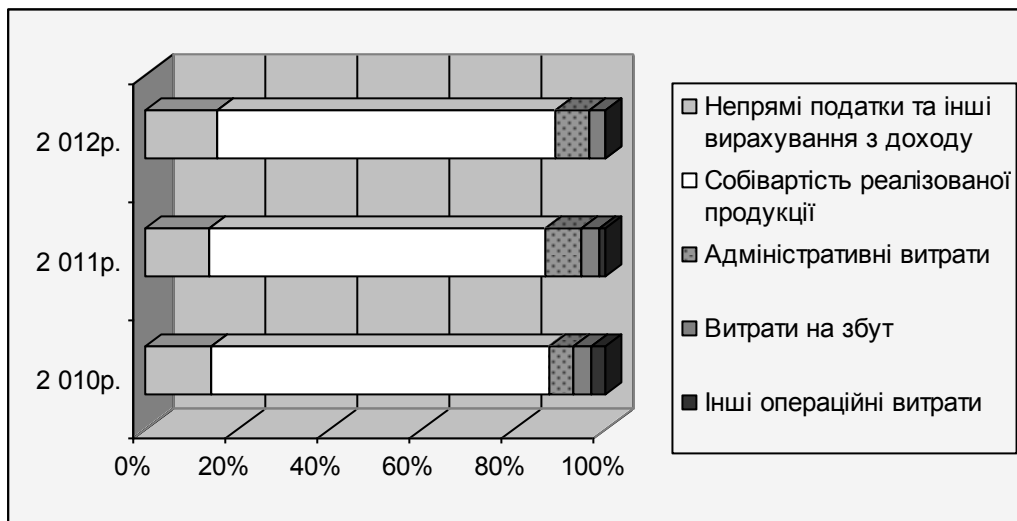


Рис. 3.1. Динаміка структури витрат ДП Чортківський комбінат хлібопродуктів за 2010-2012 рр.

Дані аналізу, наведені в таблиці 3.1. та рис. 3.1. свідчать про значне зростання витрат підприємства, а саме на 6828 тис. грн. в порівнянні з 2010р. та на 4389 тис. грн., порівнюючи з 2011 р. Оскільки основну питому вагу витрат займає собівартість, саме її зростання призвело до збільшення загальної суми витрат.

Отже, ділі необхідно проаналізувати склад та динаміку витрат на основне виробництво.

Таблиця 3.2.

**Склад та структура витрат на виробництво ДП "Чортківський
комбінат хлібопродуктів" за 2010-2012 рр.**

Показник и	2010р.		2011р.		2012р.		Відхилен ня	
	ис. рн.	ит. ага,	ис. рн.	ит вага,	ис. рн.	ит вага,	2 012р.- 2010р	2 012р.- 2011р
Матеріал ьні витрати	217	3,2	613	5,5	1139	9,6	922	526
Витрати на оплату праці	089	,9	655	0,8	473	8,0	384	818
Амортиза ція	68	,5	34	,8	79	,4	11	45
Інші витрати	77	,4	43	,9	1	,002	446	212
Разом	1051	00	2745	00	6022	00	971	277

Побудуємо графік динаміки собівартості продукції за три роки на ДП
"Чортківський комбінат хлібопродуктів"

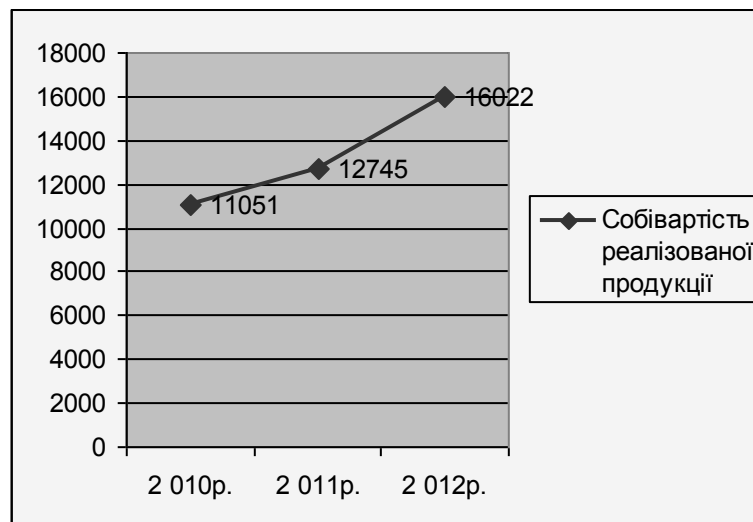


Рис. 3.2. Динаміка собівартості продукції ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" за 2010-2012 рр.

Отже, собівартість зростає протягом аналізованого періоду і у 2012 р. набуває найбільшого значення – 16022 тис. грн., що на 4971 тис. грн. більше, ніж у 2010 р. та на 3277 тис. грн. більше, ніж у 2011р. Це відбулось за рахунок зростання матеріальних витрат та витрат на оплату праці. В структура виробничих витрат найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, що свідчить про матеріаломісткий характер виробництва. Висока концентрація витрат саме на цю статтю є досить позитивним явищем, адже це означає, що підприємство основний капітал вкладає у виробництво, а не у обслуговування виробничого процесу.

Аналізуючи собівартість продукції, яка, як уже встановлено має вирішальний вплив на ефективність діяльності підприємства, порівнюють фактичний рівень собівартості з плановим, вивчають її динаміку, а також встановлюють вплив окремих факторів на собівартість продукції.

Собівартість продукції прямо залежить від розміру витрат на 1 ц борошна і обернено – від урожайності пшениці, зерна тощо. За допомогою індексів визначимо загальні зміни рівня виробничої собівартості 1 ц борошна на досліджуваному підприємстві.

Таблиця 3.3.

Аналіз факторів впливу на зміну виробничої собівартості 1 ц пшеничного борошна на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" за 2010-2012 рр.

Показники	2011 р.	2012 р.	2012/2011 рр.
Собівартість 1 ц, грн.	80,54	103,7	128
Урожайність пшениці, ц/га	32,0	39,7	124

Матеріальні витрати на 1 ц, грн.	1625,3	2908,9	179
-------------------------------------	--------	--------	-----

Визначимо загальні зміни собівартості 1 ц борошна:

$$z_{\bar{n}} = \frac{z_1}{z_0} = \frac{103,7}{80,54} = 1,288, \quad (3.1)$$

де z_1, z_0 – собівартість 1 ц борошна, відповідно у звітному і базисному роках.

У абсолютному вимірі це становить:

$$z_1 - z_0 = 103,7 - 80,54 = 23,16 \text{ грн.} \quad (3.2)$$

Вплив на рівень собівартості 1 ц борошна затрат становить:

$$i_c = \frac{z_1}{z_{\delta\delta}}, \quad \text{де } z_{\delta\delta} = \frac{z_0 \times y_0}{y_1} = \frac{80,54 \times 32,0}{39,7} = 64,92 \text{ грн.} \quad (3.3)$$

$$i_c = \frac{z_1}{z_{\delta\delta}} = \frac{103,7}{64,92} = 1,597,$$

Отже, абсолютна зміна становить:

$$z_0 - z_{\delta\delta} = 103,7 - 64,92 = 38,78 \text{ грн.} \quad (3.4)$$

Визначимо вплив урожайності на рівень собівартості:

$$i_{\delta} = \frac{z_{\delta\delta}}{z_0} = \frac{64,92}{80,54} = 0,806 \quad (3.5)$$

Абсолютна зміна:

$$z_{\delta\delta} - z_0 = 64,92 - 80,54 = -15,62 \text{ грн.} \quad (3.6)$$

Отже, на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" у 2012 р. собівартість 1 ц борошна зросла на 23,16 грн. (на 12,8 %). За рахунок зростання матеріальних витрат на 1 ц борошна на 59,7 % собівартість зросла на 38,78 грн., а за рахунок зростання урожайності, та відповідно певного здешевлення сировини на 24,0 %, собівартість 1 ц борошна знизилась на 15,62 грн.

Управління витратами становить економічний зміст будь-якої діяльності, в тому числі й виробництва продукції. Досягнення високих результатів роботи підприємства неможливе без якісного управління витратами на виробництво, адже від рівня динаміки витрат залежить не тільки фінансові результати, але й ефективність формування національного доходу на рівні держави загалом.

Виробництво продукції комбінату хлібопродуктів має стратегічне значення для будь-якої країни та потребує постійної уваги до проблеми забезпечення ефективності діяльності, тобто зниження всіх видів витрат. Дослідження змін собівартості продукції викликає зацікавленість для визначення чинників, що впливають на її рівень. Будь-яка діяльність потребує витрат ресурсів. Від рівня операційних витрат істотно залежить ефективність функціонування підприємства та його конкурентоспроможність. Тому управління витратами є важливою функцією економічного механізму кожного підприємства.

Головне завдання виробничої діяльності промислового підприємства полягає у створенні вартості, яка задовольняє потреби споживача. Для створення цієї вартості на підприємстві реалізується ланцюг процесів, що потребують певних витрат ресурсів. Розвиток потреб споживачів, посилення конкуренції, техніко-технологічне вдосконалення та багато інших факторів призводить до постійного підвищення складності виробництва, а це неодмінно відображається на обсягах та структурі витрат і визначає ефективність сучасних підприємств. В цих умовах оптимізація витрат та зниження собівартості продукції при зростанні її якості є однією з головних цілей та найважливішим фактором розвитку підприємства і виживання у конкурентній боротьбі.

Оскільки основна частина собівартості продукції належить матеріальним витратам, доцільно поводити аналіз їх складу і динаміки.

Таблиця 3.4.

Аналіз структури та змін матеріальних витрат ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" за 2010-2012 рр.

Матеріальні витрати	2010р.		2011р.		2012р.		Відхилення	
	Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %	Тис. грн.	Питома вага, %
Озима пшениця	318,1	6,0	816,6	9,3	508,8	0,5	6922,2	1,2
Яра пшениця	636,1	8,6	114,6	2,4	350,3	1,1	764,3	11,3
Жито								
Кукурудза	677,5	8,2	047,6	1,3	860,2	6,7	187,4	4,6
Інші матеріальні витрати	585,3	7,2	634,2	7,0	419,7	1,7	85,5	,7
Разом матеріальних витрат	21700	100	61300	100	113900	100	92200	526

Отже, згідно даних таблиці 3.4. на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" спостерігається тенденція зростання матеріальних витрат, основу яких складає пшениця (яра та озима). За результатами аналізу можна стверджувати, що підприємство по різному структурує матеріальні витрати. Наприклад, у 2011 р. більше використовувалась яра пшениця, а саме 32,4%, а у 2012 р. використання цього виду зернових зменшилось на 11,3%, проте, на 11,2 % збільшилась питома вага озимої пшениці у матеріальних

витратах на виробництво продукції. Це можна пояснити впливом урожайності та вартості тієї чи іншої сировини, на основі якого підприємство обирає найоптимальніший варіант для забезпечення оптимальності витрат виробництва.

Також вагому частину собівартості продукції займають витрати на оплату праці виробничим працівникам.

Таблиця 3.5.

Аналіз прямих витрат на оплату праці ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" за 2010-2012 рр.

Показник	201 0р.	2 011р.	2 012р.	Відхилен ня	
				2 012р.- 2010р	2 012р.- 2011р
Середньо облікова чисельність працівників, чол.	96	9 5	9 3	- 3	- 2
Фонд основної заробітної плати на 1 робітника, тис.грн.	9,7	2 3,0	4 0,1	3 0,4	1 7,1
Фонд додаткової заробітної плати на 1 робітника, тис.грн., з нього:	1,6 4	4 ,94	7 ,99	6 ,35	3 ,1
- премії за виробничі результати	0,7	3	4	3	1
- матеріальна допомога	0,9	,2	,5	,8	,3
		1	3	2	1

		,7	,4	,5	,7
Фонд оплати праці, тис.грн.	108 9	2 655	4 473	3 384	1 818

Аналіз, наведений в таблиці 3.5., свідчить про зростання витрат на оплату праці виробничим робітникам за рахунок зростання основної заробітної плати на 30,4 тис. грн. (на 1 працівника) в порівнянні з 2010р. та на 17,1 тис. грн., порівнюючи з 2011р. Зростає також додаткова заробітна плата, а саме збільшується на 6, 4 тис. грн. у 2012 р., порівняно з 2010р. й на 3,1 тис. грн., якщо порівнювати величину додаткової заробітної плати у 2012р. з аналогічним показником 2011р.

Продовжуючи аналіз собівартості продукції важливим є фокусування аналізу на вивченні динаміки виробничих витрат у співставленні із динамікою операційного прибутку. Це дає можливість точніше визначити характер змін у виробничому процесі підприємства та можливі шляхи подолання існуючих проблем.

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

Розрахунок зміни прибутку підприємства від операційної діяльності ($\Delta \hat{I}$), зміни витрат на виробництво продукції ($\Delta \hat{A}_a$) підприємства здійснюється наступним чином:

$$\Delta \ddot{I} = \ddot{I}_1 - \ddot{I}_0 \quad (3.7)$$

$$\Delta \hat{A}_a = \hat{A}_{a1} - \hat{A}_{a0} \quad (3.8)$$

Розрахуємо приріст наведених показників.

Таблиця 3.6.

Вплив приросту виробничих витрат на фінансовий результат від операційної діяльності ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" за 2010-2012 рр.

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Приріст виробничих витрат, тис. грн.	-3573	1694	3277
Приріст прибутку від операційної діяльності, тис. грн.	-1997	187	178

Продовження таблиці 3.6.

1	2	3	4
Характер змін	$\Delta \dot{I} < 0;$ $\Delta B_b < 0.$	$\Delta \dot{I} \geq 0;$ $\Delta B_b > 0.$	$\Delta \dot{I} > 0;$ $\Delta B_b > 0.$
Характеристика стану підприємства	Погіршення стану підприємства (нестабільне функціонування, збитковість)	Виробнича діяльність на стадії зростання	Підприємство функціонує стабільно

Аналіз приросту операційного прибутку та виробничих витрат показав, що найбільш нестабільне фінансове становище підприємства було у 2010 р., коли фінансовим результатом операційної діяльності став збиток на суму 1985 тис. грн. В наступний період спостерігається зростання виробничої діяльності: збільшується приріст виробничих витрат та покривається збиток, наслідком є отримання операційного прибутку - 187 тис. грн. У 2012 р. підприємство збільшує виробничі витрати та стабільно є прибутковим.

Відповідно до характеру витрат виробництва формуються попередні висновки про ефективність подальшого нарощування обсягів виробництва. Для пошуку найбільш ефективних шляхів зниження собівартості необхідна інформація про питому вагу певних витрат у структурі собівартості. Із цією метою здійснюється аналіз собівартості за елементами витрат. На основі отриманих даних здійснюється оцінка характеру виробництва (матеріалоємне, трудомістке, фондоємне). Виходячи з характеру виробництва визначаються головні напрямки пошуку резервів зниження собівартості.

Таким чином, проведений аналіз дає можливість підсилити контроль над формуванням витрат на виробництво й буде сприяти більш повному виявленню резервів зниження собівартості продукції.

Висновки до III розділу

Вирішення основних задач, які поставлені перед обліком витрат на виробництво готової продукції здійснюється за допомогою і на підставі вивчення і подальшого використання правової основи обліку і контролю виробничих витрат. Система бухгалтерського обліку та економічного контролю за витратами і доходами в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Ми дійшли висновку, що питання внутрішнього аудиту на великих підприємствах України не може регулюватись лише іноземним законодавством. Треба мати і національну нормативно-правову базу, котра б враховувала національні особливості ведення підприємницької діяльності.

Система бухгалтерського обліку та економічного контролю за витратами і доходами в сучасних підприємствах ґрунтується на відповідному нормативно-правовому забезпеченню. Дане забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Завдання, що поставлені перед обліком витрат на виробництво готової продукції може допомогти вирішенню їх основних проблем з урахуванням і подальшим застосуванням правової основи обліку і контролю виробничих витрат.

До згаданого вище додамо, що, на наш погляд, нормативно-правова база економічного контролю в Україні розроблена значно слабше, ніж нормативно-правова база фінансової звітності (і це при тому, що нині в нашій

державі тридцять міністерств, відомств, органів та служб, які мають відповідні контрольні функції).

Ми погоджуємось з професором Л. Нападовською, яка виділяє наступні завдання організації контролю :

1.Оцінка обґрунтованості і своєчасності розробки планових затрат по підприємству та в розрізі центрів відповідальності.

2.Попередній контроль та аналіз можливих втрат та резервів виробництва та скорочення затрат.

3.Оперативний контроль затрат в розрізі відхилень, винуватців, причин, місць виникнення, центрів відповідальності.

4.Контроль організаційного та методологічного взаємозв'язку та взаємообумовленості планової та облікової інформації.

5.Постійний контроль окремих складових комплексних статей.

6.Контроль цільового спрямування всіх видів витрат.

7.Оперативний контроль затрат та результатів діяльності в розрізі центрів відповідальності.

8.Виявлення та діагностика проблем, що виникають при зміні внутрішнього і зовнішнього середовища та коригування планів і діяльності.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Собівартість продукції – це грошова форма витрат на підготовку її виробництва, виготовлення і збут. Відображаючи рівень витрат на виробництво, собівартість комплексно характеризує ступінь використання усіх ресурсів підприємства, а значить, і рівень техніки, технології та організації виробництва. Чим краще працює підприємство, інтенсивніше використовує виробничі ресурси, успішніше удосконалює техніку, технологію і організацію виробництва, тим нижча собівартість продукції. Тому собівартість є одним з важливих показників ефективності виробництва. Собівартість продукції має тісний зв'язок з ціною. Це проявляється в тому, що собівартість слугує базою ціни товару і її нижньою межею для виробника.

- При обчисленні собівартості продукції важливе значення має визначення складу витрат, які в неї включаються. Як відомо, витрати підприємства відшкодовуються за рахунок двох власних джерел: собівартості і прибутку. Тому питання про склад витрат, які включаються у собівартість, є питання їх розмежування між зазначеними джерелами відшкодування. Загальний принцип цього розмежування полягає в тому, що через собівартість повинні відшкодовуватися витрати підприємства, що забезпечують просте відтворення усіх факторів виробництва; предметів, засобів праці, робочої сили і природних ресурсів. Відповідно до цього у собівартість продукції включаються витрати на:
 - дослідження ринку і виявлення потреби у продукції;
 - підготовку і освоєння нової продукції;
 - виробництво, включаючи витрати на сировину, матеріали, енергію, амортизацію основних фондів, оплату праці персоналу;
 - обслуговування виробничого процесу і управління ним;
 - збут продукції (пакування, транспортування, реклама, комісійні

витрати і т. п.);

- розвідку, використання і охорону природних ресурсів (витрати на геологорозвідувальні роботи, плата за воду, деревину, витрати на рекультивацій земель, охорону повітряного, водного басейнів);
- набір і підготовку кадрів;
- поточну раціоналізацію виробництва (удосконалення технології, організації виробництва, праці, підвищення якості продукції), крім капітальних витрат.

Підсумовуючи наше дослідження можна зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Дослідження історії становлення та розвитку бухгалтерського обліку є необхідним етапом у процесі реформування методичних, організаційних і правових засад національної облікової системи та оцінки можливих напрямів її розвитку. Доведено, що аналіз розвитку бухгалтерського обліку можливий лише в поєднанні з аналізом історії розвитку господарської діяльності людства, невід'ємною частиною якого є облік. З метою кращого розуміння тенденцій та закономірностей розвитку бухгалтерського обліку розроблено його періодизацію за історичними етапами, кожний з яких мав свої особливості та формувався під впливом відповідних економічних чинників.

2. Прийняття Закону про бухгалтерський облік в Україні створило правову основу регламентації бухгалтерського обліку, наближену до вимог міжнародних стандартів які регламентують:

- термінологію;
- принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності;
- організацію облікового процесу на підприємстві;
- порядок документування та реєстрації господарських операцій;
- склад та оприлюднення фінансової звітності.

3. На основі дослідження нормативно-правової бази України та міжнародних стандартів щодо формування облікової політики на підприємстві доведено необхідність прийняття П(С)БО „Облікова політика підприємства”, що підвищить якість формування облікової політики на підприємстві, принципи та процедури якої використовуються підприємством для складання фінансової звітності.

4. З метою приведення вітчизняної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів, а також забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів якісною, вичерпною та достовірною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, запропоновано й обґрунтовано напрями вдосконалення:

- методики бухгалтерського обліку основних засобів
- нормативно-правової бази

5. В Україні виконано велику роботу щодо побудови нової облікової системи, проте тривають процеси вдосконалення методичних, організаційних і правових засад бухгалтерського обліку. Наступним кроком на цьому шляху має стати науково обґрунтована систематизація законодавства з бухгалтерського обліку, а саме розробка та прийняття Облікового кодексу України, який має систематизувати правові норми чинної нормативно-правової бази через виключення повторень і суперечностей, забезпечити внутрішню узгодженість, цілісність і повноту правового регулювання бухгалтерського обліку, вирішити проблему ліквідації множинності нормативних актів, які регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку.

Що стосується діяльності підприємства то можна зробити наступні висновки:

1. У 2012 р. значно зростають витрати ДП Комбінат хлібопродуктів, а сама на 6828 тис. грн. в порівнянні з 2010р. та на 4389 тис. грн., порівнюючи

з 2011 р. Оскільки основну питому вагу витрат займає собівартість, саме її зростання призвело до збільшення загальної суми витрат. Отже, собівартість зростає протягом аналізованого періоду і у 2012 р. набуває найбільшого значення – 16022 тис. грн., що на 4971 тис. грн. більше, ніж у 2010 р. та на 3277 тис. грн. більше, ніж у 2011р. Це відбулось за рахунок зростання матеріальних витрат та витрат на оплату праці. В структура виробничих витрат найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, що свідчить про матеріаломісткий характер виробництва.

2. Спостерігається тенденція зростання матеріальних витрат, основу яких складає пшениця (яра та озима) та витрат на оплату праці виробничим робітникам за рахунок зростання основної заробітної плати на 30,4 тис. грн. (на 1 працівника) в порівнянні з 2010р. та на 17,1 тис. грн., порівнюючи з 2011р. Зростає також додаткова заробітна плата, а саме збільшується на 6, 4 тис. грн. у 2012 р., порівняно з 2010р. й на 3,1 тис. грн., якщо порівнювати величину додаткової заробітної плати у 2012р. з аналогічним показником 2011р. Аналіз приросту операційного прибутку та виробничих витрат показав, що найбільш нестабільне фінансове становище підприємства було у 2010 р., коли фінансовим результатом операційної діяльності став збиток на суму 1985 тис. грн. В наступний період спостерігається зростання виробничої діяльності: збільшується приріст виробничих витрат та покривається збиток, наслідком є отримання операційного прибутку - 187 тис. грн. У 2012 р. підприємство збільшує виробничі витрати та стабільно є прибутковим.

Підсумовуючи викладене ,можемо відмітити ,що ДП Комбінат хлібопродуктів ,зі зростанням виробництва отримав операційний прибуток - 187 тис. грн., та на сьогоднішній час є стабільно прибутковим.

Проте ,для збереження теперішнього рівня фінансового стану підприємства необхідно враховувати всі чинники впливу на величину фінансового результату та ефективно їх застосовувати у виробництві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизированные информационные технологии в экономике: Учебн. / Под ред. Г.А. Титоренко. – М.: Компьютер: ЮНИТИ, 1998. – 400 с.
2. Аксьонова О.В. Методика викладання економічних дисциплін / О.В. Аксьонова. -К.: КНЕУ, 2006. - 708 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб./ П.Й. Атамас – Д. - К., 2006. - 440 с.
4. Билоусова И. Проблемы совершенствования управленческого учета / И. Билоусова // Бухгалтерский учет и аудит. - 2007. - № 4. - С. 35-40.
5. Білоусова І. Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №2. – с.39-44.
6. Богач Б.М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Б.М. Богач. - Тернопіль, 2008. - 188 с.
7. Бондаренко О.М. Організація обліку: навч. посіб. / О.М. Бондаренко, А.С. Нельма. -К.: Вид-во Нац. авіац. ун-ту «НАУ-друк», 2009. - 216 с.
8. Борщук І. Створення інформаційної системи управління банківським портфелем цінних паперів - перспективний засіб і напрямок розвитку портфельного інвестування комерційних банків // Науковий збірник Львівського національного університету ім. І. Франка. Фінансове кредитне регулювання ділової активності і господарюючих суб'єктів. - Львів, 2002. Спецвип. 11.
9. Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навч. закладів / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В.Шахрайчук // За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид. перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.

10. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Вайналович, І.Л. Томашевська. - 4-те вид., доп. і перероб. - Житомир: Рута, 2006. - 528 с.
11. Васильев А.В. Оценка организационно-технического уровня работы бухгалтерий / А.В. Васильев // Бухгалтерский учёт. - 1983. - № 1. - С. 10-11.
12. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. В.Т. Бусел. - К.: Ірпінь: Перун, 2002. - 1440 с.
13. Воронова Е. Системы управленческого учета: развитие в условиях новых методов управления // Проблемы теории и практики управления. - 2007. - №9. - С. 45-52.
14. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. - К. : Лібра, 2003. - 704 с.
15. Грачова Р. В Україні хочуть впровадити систему бухобліку ... 1688 року народження// Галицькі контракти, 1999, № 46.
16. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: моногр. / Л.В. Гуцаленко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 372 с.
17. Данілов О. Д. Фінанси підприємств у запитаннях та відповідях: Навч. посіб./ О. Д. Данілов, Т. В. Паєнтко – К.: КНТ, 2009. – 272 с.
18. Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. – К.: Інститут аграрної економіки, 2008. – 90 с.
19. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту. - К.: А.С.К., 1998. - 768 с. - (Економіка. Фінанси. Право). - Рос.
20. Информационные системы в экономике: Учебн. / Под ред. проф. В.В. Дика. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 272 с.
21. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: Навч. посібн. – 3-тє вид., перероб. і доп.[Текст] / В.М. Івахненко. – К.: Знання-Прес, 2002. – 190 с.

22. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч посібник. / С.В. Івахненко. - К.: Знання-Прес, 2003. - 349 с.

23. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наук. вид. / С.В. Івахненко. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.

24. Кашаев А.Н. Проблемы учёта и анализа экономической эффективности в производственных объединениях: моногр. / А.Н. Кашаев. - М.: Финансы, 1978. - 224 с.

25. Керимов В.Э. Концепция управленческого учета на современном этапе развития экономики / В.Э. Керимов, П.В. Селиванов, Е.В. Минина // Менеджмент в России и за рубежом. - 2001. - № 4.

26. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України: наукова доповідь на Міжнар. наук-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техніч. ун-ту 24-25 вересня 2009 р / Г.Г. Кірейцев. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 32 с.

27. Колпаков В.М. Теория и практика принятия управленческих решений: Учеб. пособие./ В.М. Колпаков – К.: МАУП, 2004. – 504 с.

28. Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / О.М. Кондратюк. - К., 2008. - 199 с.

29. Ксьондз С. М. Витрати іншої операційної діяльності в системі прийняття управлінських рішень/ С. М. Ксьондз, В. П. Сухораб. // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2008. - С. 80 - 83.

30. Кувалдина Т.Б. Нормативное регулирование бухгалтерського учета в Российской Федерации/ Т.Б. Кувалдина, С.Е. Метелев [Электронный ресурс]. – Режим – доступа:

<http://viperson.ru/data/200712/vaniebuhgalterskogouceta.doc>.

31. Кузьминский А.Н. Организация бухгалтерского учёта и анализа хозяйственной деятельности / А.Н. Кузьминский, В.В. Сопко. - К.: Вища школа, 1986. - 256 с.

32. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: Навч. посібник для студ. спец. 7050106 “Облік і аудит” / За ред. Ф.Ф. Бутинця, М. Шигун. – Житомир, 2004. – 352 с.

33. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія./ Л. В. Нападовська – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

34. Облікова політика підприємства. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ. – 2000.

35. Організація бухгалтерського обліку: Підручн. / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 3-є вид. доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 592 с.

36. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: Учебник./ В.Ф. Палий, Я.В. Соколов – М.:Финансыи статистика, 1988. – С. 8-12.

37. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / Пантелеєв В.П.; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.

38. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В.Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-21

39. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: моногр. /Н.І.Пилипів. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.

40. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-ІУ: [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

41. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. № 88. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

42. Полянська О.А. Управлінський облік товарних запасів, витрат, доходів і фінансових результатів операційної діяльності підприємств гуртової торгівлі: дис. . канд. екон. наук: 08.00.09 / О.А. Полянська. - Львів, 2009. - 182 с.

43. Попова Т.Д. Управленческий учет и контроль в системе обеспечения качества продукции. Экономический поиск. По страницам докторских диссертаций / Под ред. В.Ю. Наливайского, С.Р. Левиной. Ростов н/Д: Изд-во РГЭУ "РИНХ", 2000. - 115с.

44. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 року № 996-IV 64 від 17.07.2000 р. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua>

45. Прокопенко І. Ф., Ганін В. І., Москаленко В. В. Комп'ютеризація економічного аналізу (теорія, практика): Навч. посібник. - К.: Центр навчальної літератури, 2005. - 340 с.

46. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Економічна думка, 1999. - С. 422.

47. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. /М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.

48. Романов А.Н. Атоматизация аудита / А.Н. Романов, Б.Е. Одинцов – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 336 с.

49. Романов А.Н. Информационные системы в экономике (лекции, упражнения и задачи): Учеб. пособие.// / А.Н. Романов, Б.Е. Одинцов - М.: Вузовский учебник, 2006. - 454 с.

50. Романов А.Н. Компьютеризация аудиторской деятельности: Учебн. пособие для вузов// А.Н. Романов, Б.Е. Одинцов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 270 с.

51. Сатубалдин С. С. Учет затрат на производство в промышленности США./ Сатубалдин С. С. – М. : Финансы, 1980.

52. Система управлінського обліку в Україні [Електронний ресурс]. - Режим доступу: // www.emd.ru.
53. Сльозко Т.М. Організація обліку: навч. посіб. / Т.М. Сльозко. - К.: Центр навч. л-ри, 2008. - 224 с.
54. Стенограма Всеукраїнської наукової конференції „Фінансовий контроль в Україні: напрями трансформації” // Тернопіль, Інститут економіки і підприємництва, 22-24 квітня 2007 р. // Галицький економічний вісник. - 2007. - № 3. - С. 159-189
55. Терещенко О.О. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» у теорії і практиці/ О.О. Терещенко // Фінанси України. - 2006. - № 8. - С. 137-145.
56. Устинова Г.М. Информационные системы менеджмента: Основные аналитические технологии в поддержке принятия решений : Учеб. пособие./ Г.М. Устинова – СПб.: Издательство "ДиаСофтЮП", 2000. – 368 с.
57. Хоптинский Ю. Организационные аспекты бухгалтерского учёта / Ю. Хоптинский // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2003. – № 4. – С. 36-39.
58. Чацкие Е.Д. Бухгалтерский учет: основы теории и практики./ Е.Д. Чацкие, А.Н. Лысюк – Д.:Сталкер, 1999.
59. Шквир В. Разработка информационной системы управления взаимосвязями предприятия с потребителями продукции. Organization management in free market economy. Editor Miaeslaw Waszkielewicz. AGH University of science and technology press./ В. Шквир, З. Коваль, И. Борщук – Cracow, 2007.
60. Шквир В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку: Навч. посіб./ В.Д. Шквир, А.Г. Загородній, О.С.Височан – 3-є вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 439 с.
61. Шуремов Е.Л. Автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета, анализа и аудита: Учеб. пособие для вузов. / Е.Л. Шуремов, Э.А.Умнова, Т.В. Воропаева – М.: Перспектива, 2001. – 363 с.

62. Ягмур К.А. Облік витрат на виробництво будівельної продукції: теорія, організація і методика: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / К.А. Ягмур. - К., 2008. - 185с.

1. У 2012 р. значно зростають витрати ДП Комбінат хлібопродуктів, а сама на 6828 тис. грн. в порівнянні з 2010р. та на 4389 тис. грн., порівнюючи з 2011 р. Оскільки основну питому вагу витрат займає собівартість, саме її зростання призвело до збільшення загальної суми витрат. Отже, собівартість зростає протягом аналізованого періоду і у 2012 р. набуває найбільшого значення – 16022 тис. грн., що на 4971 тис. грн. більше, ніж у 2010 р. та на 3277 тис. грн. більше, ніж у 2011р. Це відбулось за рахунок зростання матеріальних витрат та витрат на оплату праці. В структура виробничих витрат найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, що свідчить про матеріаломісткий характер виробництва.

2. Спостерігається тенденція зростання матеріальних витрат, основу яких складає пшениця (яра та озима) та витрат на оплату праці виробничим робітникам за рахунок зростання основної заробітної плати на 30,4 тис. грн. (на 1 працівника) в порівнянні з 2010р. та на 17,1 тис. грн., порівнюючи з 2011р. Зростає також додаткова заробітна плата, а саме збільшується на 6, 4 тис. грн. у 2012 р., порівняно з 2010р. й на 3,1 тис. грн., якщо порівнювати величину додаткової заробітної плати у 2012р. з аналогічним показником 2011р. Аналіз приросту операційного прибутку та виробничих витрат показав, що найбільш нестабільне фінансове становище підприємства було у 2010 р., коли фінансовим результатом операційної діяльності став збиток на суму 1985 тис. грн. В наступний період спостерігається зростання виробничої діяльності: збільшується приріст виробничих витрат та покривається збиток, наслідком є отримання операційного прибутку - 187 тис. грн. У 2012 р. підприємство збільшує виробничі витрати та стабільно є прибутковим.