

обмежити простою реєстрацією фактів на папері. Відображені дані необхідно контролювати та аналізувати, опрацьовувати з метою визначення перспектив розвитку виробництва, інакше облік не виконуватиме своїх функцій. Тому, поряд із систематичним обліком повинен існувати і проблемний.

Проблемний облік витрат, використовуючи фактичні дані обліку, поєднує в собі функції прогнозування, моделювання, програмування, планування, нормування, економічного аналізу, контролю та регулювання. Його методи призначені для вирішення комплексних економічних і виробничих проблем підприємства та орієнтовані на задоволення потреб стратегічного та поточного управління. Інформація проблемного обліку дозволить, на нашу думку: по-перше, визначати тенденції і перспективи подальшого розвитку виробництва; по-друге, визначати конкретну стратегію та здійснювати планування майбутніх операцій; по-третє, розробляти та приймати економічно обґрунтовані управлінські рішення в галузі виробничої, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, реалізація яких розрахована на досить тривалу перспективу.

Проведене нами дослідження дозволяє запропонувати при калькулюванні виробничої собівартості плодоовочеконсервної продукції згідно специфіки виробництва такі статті: сировина; основні матеріали і напівфабрикати; допоміжні і пакувальні матеріали; витрати і втрати по тарі; паливо, енергія і вода на технологічні цілі; витрати на оплату праці виробничих працівників; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання; загальновиробничі витрати.

Застосування пропонованої нами номенклатури статей обліку витрат дозволить на плодоовочевих консервних підприємствах: по-перше, посилити контроль за дійсними витратами на виробництво; по-друге, покращити і розширити економічний аналіз витрат для виявлення резервів їх зниження; по-третє, одержати обґрунтовану інформацію про виробничі витрати, необхідну для ефективного управління виробництвом в умовах ринкових відносин.

#### *Література*

1. Бруханський Р. Ф. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. – Т. 9. – С. 69-71.
2. Гарасим П. М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2005. – 464 с.
3. Гарасим П.М. Наскрізні блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку / Гарасим П.М., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – Тернопіль: Астон. – 2003. – 368 с.

**М. Смаглюк**

*Тернопільський національний економічний університет*

### **УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Методологія функціонування системи управлінського обліку загалом в Україні потребує комплексного дослідження фахівцями різного профілю, у першу чергу управлінцями, оскільки для них власне, призначена інформація, яка має формуватися у цій системі. Разом з тим обліковий аспект цієї системи

також дуже важливий, оскільки врешті-решт ефективність управлінських рішень вимірюється і фіксується саме завдяки відображенню фактографічних даних на відповідних носіях інформації.

Розвиток ринкових відносин, децентралізація управління економікою зумовили зростання потреби керівництва підприємства в своєчасній інформації для прийняття короткострокових і стратегічних управлінських рішень. Таку інформацію неможливо отримати в системі традиційного бухгалтерського обліку, орієнтованого на відображення операцій, які вже відбулися в минулому. Тому потреба в розвитку управлінського обліку в Україні вже не викликає сумнівів. Крім того, слід зазначити, що ні один із видів інформації в ізольованій (традиційній) формі не може слугувати ефективною основою для прийняття управлінських рішень. Тому управлінський облік ґрунтується на використанні всієї сукупності інформації, що існує на підприємстві: крім внутрішньої залучається також зовнішня інформація; до внутрішньої інформації, що використовується в управлінському обліку, належить не тільки бухгалтерська інформація, а й не бухгалтерська інформація; дані оперативного обліку; нормативно-довідкова інформація; аналітична, планова інформація; результати маркетингових досліджень. При цьому основним принципом з метою інтерпретації необхідної інформації із усієї існуючої сукупності має стати принцип доцільності задовольняти потреби. Тільки за таких умов можливо реалізувати мету системи управлінського обліку, методологія якого повинна бути спрямована на отримання всіх можливих альтернативних варіантів рішень проблем, що виникають у діяльності підприємства та пов'язані з управлінням витратами.

На нашу думку, на підприємствах із виробництва сільськогосподарської продукції до проблем впровадження управлінського обліку слід підходити не стільки з позицій концептуальних, скільки з поступового взаємозв'язаного та обґрунтованого втілення ідеї його управлінської орієнтації в практику діяльності. Щоб досягти поставленої мети, необхідно врахувати тенденції розвитку та сучасний стан кожного із видів обліку, системи контролю та аналізу. Такий комплекс робіт необхідний, оскільки буде вихідною основою для подальшого розв'язання проблем створення та впровадження ефективних систем оперативного обліку аналізу і контролю.

На даний час, цей блок функцій на сільськогосподарських підприємствах відсутній, тоді як в управлінській системі він має бути базовим. Зрозуміло, що для цього необхідно розробити систему взаємопов'язаних показників, встановити правила оцінки, перегрупувати потоки первинних документів і впровадити їхнє кодування. Суттєвим у цьому плані є перегляд форми, обсягу та термінів звітності для внутрішніх користувачів інформації. У внутрішню звітність належить ввести показники, що характеризують структуру витрат, їх тенденції та відхилення від норм.

Останнім часом вітчизняні менеджери все більше виявляють зацікавленість до управлінського обліку. Однак існує ціла низка труднощів, пов'язаних із розумінням сутності, можливостей управлінського обліку, прийомів та методів, його організація тощо. Тому із метою надання їм методологічної допомоги, очевидно слід спрямувати зусилля на розробку типового положення з

впровадженням системи управлінського обліку, яке б мало рекомендаційний характер, однак містило загальні принципи, концепції та підходи.

Управлінський облік достатньо деталізований, він ведеться за значно ширшою номенклатурою об'єктів. Це можна проілюструвати на прикладі обліку витрат виробництва. Зокрема, у фінансовому обліку достатньо сформувати інформацію про обіги за синтетичними рахунками класів 8 та 9, тобто про витрати на підприємстві в цілому, щоб за його даними можна було скласти „Звіт про фінансові результати” форми № 2. В управлінському ж обліку інформація про витрати виробництва розчленовується за об'єктами калькуляції, елементами витрат, тут визначаються їхні відхилення від нормативів, вони оперативно аналізуються, зрештою визначається собівартість одиниці продукції за кожним видом.

Визначити чіткий порядок організації управлінського обліку на кожному підприємстві практично неможливо, однак можна виділити ряд факторів, які впливають на його побудову, та деякі загальні принципи організації обліку для управлінських потреб. Адже Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” передбачено, що підприємство може самостійно розробляти систему і форми управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій.

Класифікація витрат повинна цілком і повністю підпорядковуватись завданням управлінського обліку. Виходячи з цього, в управлінському обліку витрати доцільно класифікувати за такими ознаками: 1) стадіями кругообігу засобів (постачання, виробництво, реалізація); 2) структурою (економічними елементами, статтями); 3) відношенням до технологічного процесу; 4) способом включення в собівартість продукції; 5) відношенням до обсягу виробленої продукції; 6) місцями виникнення і центрами відповідальності; 7) часом виникнення і включення в собівартість продукції; 8) можливістю встановлення нормативів.

Облік витрат на виробництво повинен бути організований так, щоб виявити вплив усіх чинників на рівень собівартості готової продукції та постійно контролювати відхилення цього рівня в цілому та в розрізі витрат, які складають собівартість. Однак, система обліку витрат, яка застосовується в сільськогосподарських підприємствах, не відповідає сучасним вимогам оперативного управління економікою. Вона передбачає аналіз результатів роботи не щомісячно, а лише в кінці року.

#### *Література*

1. Бруханський Р. Ф. Організація бухгалтерського обліку в умовах реструктуризації сільськогосподарських підприємств / Р. Ф. Бруханський // Придніпровський науковий вісник. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 1998. – № 100 (167). – С. 55-59.
2. Бруханський Р. Ф. Стратегічні пріоритети оптимізації контрольно-ревізійних процедур в АПК України / Р. Ф. Бруханський // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: у 2 частинах. – Ч.1. – Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції 10-11 жовтня 2008. – К.: КНЕУ, 2008. – С. 28-30.
3. Бруханський Р. Ф. Трансформація дивідендної політики сільськогосподарських підприємств з позиції стратегічного менеджменту / Р. Ф. Бруханський // Наука молода. – Тернопіль : Економічна думка, 2009. – № 12. – С. 218-220.

4. Бруханський Р. Ф. Особливості концепції дивідендної політики сільськогосподарських підприємств / Р. Ф. Бруханський // Наука молода. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – № 1. – С. 73-78.

**Т. Стефурак**

*Тернопільський національний економічний університет*

### **ПРІОРИТЕТИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ**

Одним з найважливіших пріоритетів конкурентоспроможного функціонування сільськогосподарських підприємств України в ринкових умовах є налагодження чіткого обліку і систематичного контролю за витратами. Комплексний моніторинг витрат на виробництво надасть змогу своєчасно виявляти та усувати ті умови і причини, які заважають виконанню поставлених завдань і досягненню мети господарської діяльності бізнесу.

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно вимог міжнародних стандартів призводить до суттєвої перебудови методології бухгалтерського обліку і необхідності перегляду питань його організації. Нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з вимог господарювання, можуть самостійно визначати конкретні методики і 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 шляхом використання принципів і методів управлінського обліку.

Допоміжні виробництва агропромислового комплексу України забезпечують безперебійну та ритмічну діяльність сільськогосподарського сектору економіки, відповідно потребують належної уваги. Однак, не дивлячись на важливість цього аспекту, питанням ґрунтовного дослідження специфіки обліку і контролю діяльності допоміжних виробництв у сільському господарстві України приділено надто мало уваги. Вивчення діючої методики обліку виробничих витрат у допоміжних виробництвах свідчить, що вона не в повній мірі відповідає сучасним умовам господарювання. Вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку і розподілу прямих матеріальних витрат допоміжного виробництва. Залишаються невирішеними проблеми вибору найбільш оптимального методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Крім того, потребують удосконалення діючі форми документації з обліку витрат з метою належного їх застосування в управлінському процесі.

Для виробництва продукції, крім основних матеріалів, сировини і заробітної плати, підприємству необхідні витрати тепла, електроенергії, води. Крім того, сировину треба доставляти на підприємство, а готову продукцію –