

**ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ДЕРЖКОМСТАТУ УКРАЇНИ**

ДОМБРОВСЬКА НАТАЛІЯ РОМАНІВНА

УДК 657.222

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

Спеціальність: 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

АВТОРЕФЕРАТ

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

Київ – 2006

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана у Тернопільському державному економічному університеті
Міністерства освіти і науки України

- Науковий керівник:** кандидат економічних наук, доцент
Палюх Микола Степанович,
Тернопільський державний економічний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та
аудиту в агропромисловому виробництві
- Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор,
Кірейцев Григорій Герасимович,
Національний аграрний університет,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку та
аудиту
кандидат економічних наук, доцент,
Чижевська Людмила Віталіївна,
Житомирський технологічний університет
Міністерства освіти і науки України,
докторант кафедри бухгалтерського обліку і
контролю
- Провідна установа:** Львівська комерційна академія Укоопспілки,
Кафедра бухгалтерського обліку, м. Львів

Захист відбудеться 7 червня 2006 р. о 14 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.870.01 у Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, аудиторія 23

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, аудиторія 36

Автореферат розісланий “5 ” червня 2006 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук

Л.О. Свистун-Золотаренко

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Запровадженням Плану рахунків [87] створено передумови для поділу бухгалтерського обліку виробничо-фінансової діяльності підприємств України на фінансовий і управлінський, як це здійснено у цілому ряді країн ринкової економіки. Разом з тим самим лише впровадженням Плану рахунків проблема становлення управлінського обліку на підприємствах не вирішується, тим більше, що в жодному із положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також у такому основоположному документі, як “Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” не окреслено навіть сфер застосування фінансового і управлінського обліку. У цих документах проігноровано те, що із запровадженням національних стандартів та нового Плану рахунків на практиці неминуче доводиться вирішувати проблему такого поділу бухгалтерського обліку, тим більше, що згідно п.5 згаданого Закону підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, чим визначається поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський[35].

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

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

Протягом останніх десятиліть необхідність створення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, значно зросла. Це зумовлено жорсткою конкуренцією на ринках сировини та продукції, обмеженістю ресурсів підприємств і необхідністю прийняття управлінських рішень на підставі обґрунтованої, своєчасної та достовірної інформації.

В результаті реформування аграрної сфери у досліджуваному регіоні Тернопільської області основну масу закупівель зерна переробні підприємства здійснюють на приватних сільськогосподарських формуваннях, договори з якими укладаються за законом попиту-пропозиції. Відтак, ціни закупівель дуже часто диференціюються не тільки за якісними характеристиками зернових культур, але й з урахуванням обсягу заготівель, географічного розташування сільськогосподарських товаровиробників тощо.

Обсяги заготівель у розрахунку на одного постачальника зерна для переробки стали набагато меншими, бо зараз їх здійснюють не тільки сільськогосподарські підприємства, які в результаті реформування розкрупнені, але й фермерські господарства. Відтак контроль за вартістю сировини – головною складовою витрат виробництва на підприємствах із заготівлі й переробки зерна ускладнився, а традиційна організація бухгалтерського обліку, яка сформувалась в умовах директивної економіки, його не забезпечує.

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

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

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є дослідження теоретико-методологічних аспектів системи управлінського обліку витрат виробництва і розробка практичних рекомендацій щодо її впровадження на підприємствах із заготівлі та переробки зерна в умовах ринкових відносин. Для досягнення цієї мети дисертації вирішувались такі завдання:

- узагальнити тенденції розвитку бухгалтерського обліку і контролю на підприємствах в умовах ринкового середовища, стану теоретичного дослідження управлінського обліку витрат виробництва та його практичного застосування на підприємствах із заготівлі та переробки зерна;
- розробити пропозиції щодо удосконалення методів обліку витрат на виробництво продукції стосовно вимог системи управління;
- розкрити управлінські аспекти організації обліку, аналізу і контролю виробничих витрат;
- визначити центри виникнення витрат і центри відповідальності на підприємствах із заготівлі та переробки зерна;
- вивчити існуючий стан обліку витрат на підприємствах із заготівлі та переробки зерна і організаційні передумови впровадження управлінського обліку за центрами відповідальності;
- обґрунтувати методичні підходи щодо формування нормативної бази управлінського обліку витрат виробництва;
- розробити форми облікових реєстрів, пристосованих до вимог управлінського обліку витрат виробництва, у яких в автоматичному режимі за допомогою комп'ютерів наводиться інформація за необхідними параметрами;

- розробити методику формування інформації управлінського обліку для прийняття управлінських рішень менеджерами підприємств із заготівлі та переробки зерна.

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

У якості об'єкта дослідження вибрано чинну систему обліку витрат виробництва продукції на підприємствах із заготівлі та переробки зерна. Для дослідження обрано комбінати хлібопродуктів Державної акціонерної компанії "Хліб України" Тернопільської області.

Методологія і методика дослідження. Методологічною основою дослідження є основоположні теоретичні розробки вітчизняними і зарубіжними вченими ринкової економіки, ролі і місця управлінського обліку у формуванні інформації, необхідної для ефективного функціонування господарського механізму підприємств, законодавчі і нормативні акти органів державної влади з питань бухгалтерського обліку. У процесі дослідження і розробки поставлених у дисертації завдань використовувались сучасні методи. Зокрема для вивчення стану обліку витрат на підприємствах із заготівлі та переробки зерна застосовувався метод аналізу і синтезу; монографічний – для детального вивчення наукової розробки аспектів управлінського обліку у працях вітчизняних і зарубіжних вчених; порівняння та середніх і відносних величин – для зіставлення показників підприємств із заготівлі та переробки зерна за звітний і попередній роки; графічний – для наочного зображення особливостей формування системи управлінського обліку; групування – для визначення залежності між окремими показниками; розрахунково-конструктивний – для обґрунтування запропонованої методики розподілу накладних витрат та визначення показників ефективності впровадження управлінського обліку витрат виробництва.

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

Наукова новизна одержаних результатів. Проведене дисертаційне дослідження дало змогу розробити напрями удосконалення методики управлінського обліку витрат на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції в умовах формування ринкових відносин.

За підсумками дослідження отримано такі наукові результати:

- *вперше* запропоновано використання системи збалансованих показників на підприємствах із заготівлі зерна для підвищення ефективності виробництва (с.40-43); обґрунтовано необхідність включення в технологічні карти виготовлення продукції на підприємствах із заготівлі та переробки зерна детальних нормативів витрат за окремими операціями (с.74-75); запропоновано комбінований метод розподілу загальноновиробничих витрат,

який дозволяє сформуванню об'єктивної собівартості продукції в умовах виробництва її різних видів, що характерне для підприємств із заготівлі та переробки зерна (с.87-88);

- *дістали подальший розвиток* трактування стосовно поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський стосовно центрів відповідальності підприємств із заготівлі та переробки зерна (с.20-21), взаємозв'язку управлінського й фінансового обліку витрат виробництва з урахуванням особливостей, зумовлених впровадженням національних положень (стандартів) і плану рахунків (с.113-114).

- *удосконалено* методика організації управлінського обліку витрат на виробництво відповідно до управління за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності; методика використання сформованої в управлінському обліку інформації підприємствами із заготівлі та переробки зерна у виробничій діяльності (с.93-94); облікові реєстри, що відповідають вимогам управлінського обліку витрат виробництва, у яких в автоматичному режимі формується інформація про витрати за параметрами, необхідними для здійснення управлінської діяльності менеджерами центрів відповідальності (с.107);

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

Практичне значення одержаних результатів посилюється завдяки тому, що автор вивчила і узагальнила як зарубіжну, так і вітчизняну літературу з проблем управлінського обліку, критично її осмислила і проаналізувала на предмет відповідності умовам підприємств із заготівлі та переробки зерна. Це дозволило розробити конкретні пропозиції щодо шляхів впровадження управлінського обліку на таких підприємствах, методики його організації з урахуванням їхніх умов.

Окремі розробки автора вже знайшли своє втілення на підприємствах із заготівлі та переробки зерна у Тернопільській області і сприяють підвищенню достовірності обліково-аналітичної інформації та ефективності її використання у процесі управління підприємствами завдяки своєчасності надання управлінській ланці оперативної інформації для прийняття науково-обґрунтованих управлінських рішень. Вони пройшли апробацію на ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" Держкомрезерву України (довідка № 247 від 24 листопада 2005 р.), ДП ДАК "Хліб України" Тернопільський комбінат хлібопродуктів (довідка 01-09 від 10 січня 2006 р.). Головне управління агропромислового розвитку Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 10-4/25-191 від 8 грудня 2005 р.), Гусятинське управління сільського господарства і продовольства райдержадміністрації

(довідка 116 від 18 жовтня 2005р.) розглянули та схвалили рекомендації щодо підвищення достовірності обліково-аналітичної інформації та ефективності її використання у процесі управління підприємствами із заготівлі та переробки зерна завдяки впровадженню в них управлінського обліку.

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

Результати дослідження можуть бути використані при здійсненні трансформації бухгалтерського обліку відповідно до прийнятого у міжнародній практиці поділу обліку на фінансовий і управлінський, а також при впровадженні методики управлінського обліку, оперативного аналізу і контролю витрат на переробних підприємствах інших галузей.

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

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

Публікації. Основні положення дисертаційного дослідження відображені у 9 опублікованих наукових працях загальним обсягом 3, 15 д.а., з них 5 – у наукових фахових виданнях – 1, 44 д.а., 4 – матеріали конференцій – 1,43 д.а.

Структура і обсяг дисертаційної роботи. Дисертаційна робота викладена на 176 сторінках комп'ютерного тексту і складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел, який налічує 147 найменування. Робота містить 10 таблиць, 31 рисунок, 9 додатків.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну одержаних результатів, форми їх апробації та використання.

У розділі 1 **„Особливості та передумови впровадження управлінського обліку витрат виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна”** розкривається сутність та зміст управлінського обліку витрат виробництва, висвітлено особливості та визначено передумови його впровадження, досліджена організаційна модель управлінського обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна.

Створення господарського механізму, адекватного ринковій економіці, вимагає кардинальних заходів щодо реформування успадкованої системи управління виробництвом, яка була зорієнтована головним чином на дослідження кількісних показників будь-якою ціною. У результаті часткового і подекуди повного ігнорування факторів, що зумовлюють формування прибутку (матеріало- і енергоємність, раціональне використання сировини і інших ресурсів тощо) вже на стадії виникнення витрат, ця система виявилась неспроможною забезпечити не тільки високу економічну ефективність виробництва, конкурентноздатність продукції насамперед завдяки її нижчій собівартості, відтак, ціні, але й достатні обсяги виробництва на які, власне, вона й була зорієнтована. В умовах ринкових відносин неспроможність успадкованої системи управління стала причиною затяжної кризи в усіх галузях виробництва, в тому числі і на підприємствах із переробки сільськогосподарської продукції.

У ринковому середовищі визначальними критеріями, які дозволяють розвивати виробництво, є його прибутковість. Таким чином очевидно, що реформування системи управління повинно передбачати його націленість на досягнення високої прибутковості виробництва, що можливе передусім при збереженні якомога нижчої собівартості продукції. Все це зумовлює важливість впровадження такої системи управління, яка б активно впливала на формування витрат на стадії їх виникнення. В певній мірі це забезпечується в управлінському обліку, в якому, як відомо, особливе місце займає саме контроль і аналіз витрат виробництва. Ефективне ж використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на підприємствах є суттєвим резервом зниження собівартості продукції, а отже вагомим фактором стабілізації фінансового стану.

Впровадження управлінського обліку на підприємствах України стримується, на наш погляд, через ряд причин як методологічного, так і методичного характеру, консерватизму певної частини практиків і науковців щодо необхідності поділу бухгалтерського обліку на дві у певній мірі автономні підсистеми, а також і відсутністю належної нормативної і матеріально-технічної бази для його організації. До причин суб'єктивного характеру належить і необізнаність багатьох практиків-обліковців у методиці та організації управлінського обліку та низькому рівню зацікавленості власників підприємств у впровадженні такого обліку.

Комплексне вирішення цих проблем дозволить без повторення минулих помилок сформувати прозорі, чіткі і об'єктивні підсистеми фінансового і управлінського обліку, що сприятиме підвищенню рівня інформативного забезпечення потреб управління виробництвом як основи його економічної ефективності.

В дослідженні акцентується, що головною особливістю управлінського обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна є його організація за центрами відповідальності, наведена на прикладі Чортківського комбінату хлібопродуктів(рис.1).

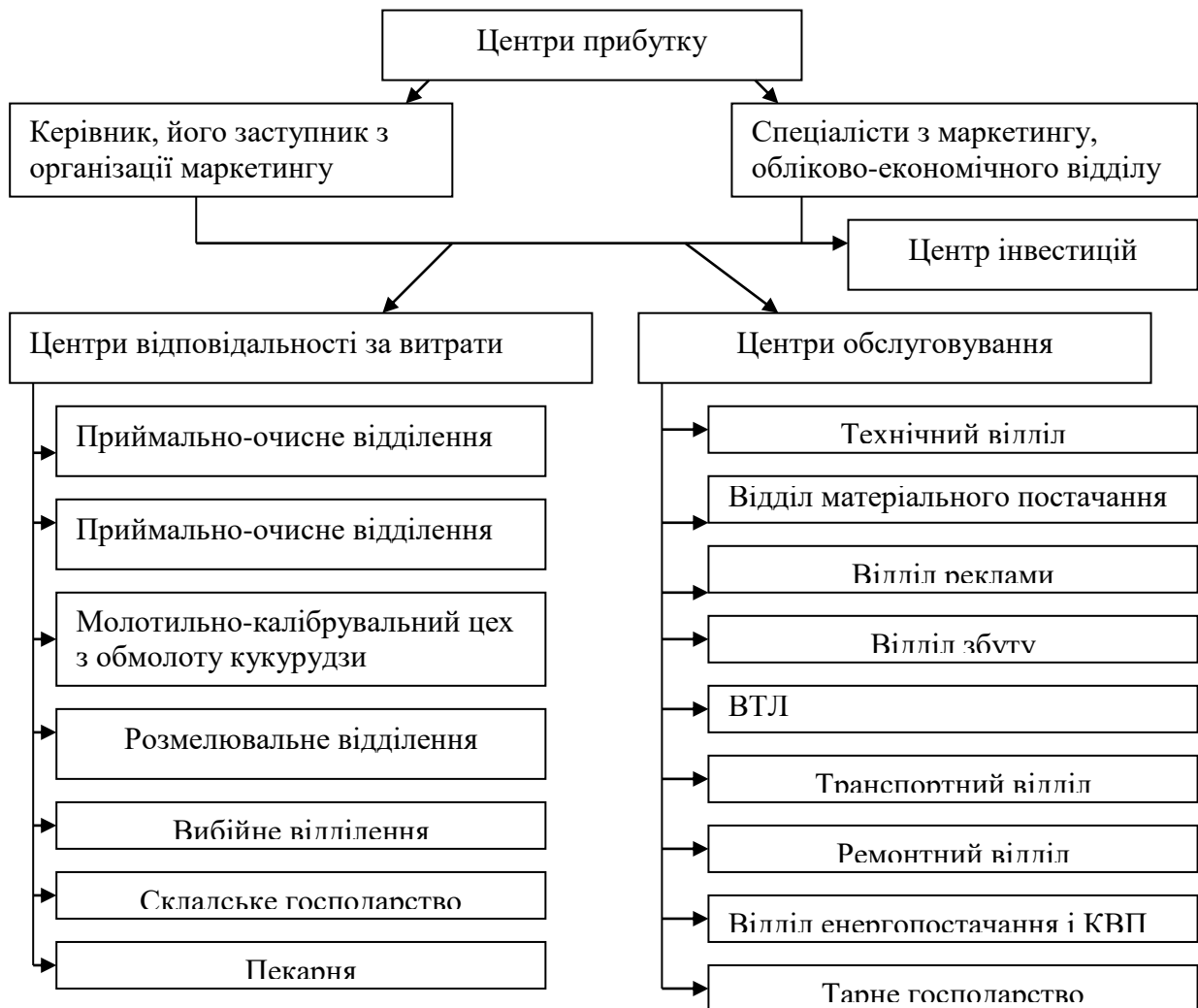


Рис.1. Центри відповідальності Чортківського комбінату хлібопродуктів

В роботі запропоновано модель системи збалансованих показників для підприємств із заготівлі та переробки зерна. Система включає чотири складові - фінансова складова, клієнтська складова, внутрішні бізнес-процеси, люди та знання, які між собою збалансовані. Враховуючи кількісні та якісні показники підприємства досягається більша ефективність виробництва продукції.

У другому розділі „Облік витрат виробництва в системі управлінського обліку” обґрунтовано організацію управлінського обліку витрат виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна на основі запропонованої класифікації, методики формування нормативів витрат та відображення відхилень від них фактичного рівня.

У системі фінансового обліку витрати виробництва групуються за узагальненими статтями, які включають, як правило, декілька елементів. Зокрема це такі статті як "Сировина та матеріали", "Паливо й енергія на технологічні цілі", "Витрати на утримання та експлуатацію устаткування" та ін. Це не дає можливості здійснювати оперативний контроль за дотриманням нормативів витрат, оскільки узагальнення окремих, навіть споріднених, елементів у одній статті приводить до того, що негативні відхилення за одними, поглинаються позитивними відхиленнями за іншими і в цілому за статтею вони викривлені (табл.1).

Таблиця 1

Структура статті "Витрати на утримання та експлуатацію обладнання" на Чортківському комбінаті хлібопродуктів за 2004 рік

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

У системі фінансового обліку собівартість визначається після закінчення звітного періоду, що не дає можливості оперативно впливати на процес формування цього показника. А тому в управлінському обліку необхідно мати інформацію про витрати виробництва в розрізі складових частин собівартості, тобто елементів витрат. Разом з тим вплив окремих елементів витрат на формування собівартості продукції, їхня поведінка неоднакові. Адже, рівень собівартості конкретного виду продукції залежить не тільки від загальної суми виробничих витрат на тому чи іншому підприємстві, але й від методики їхнього розподілу між окремими видами основної продукції, віднесення частини витрат на побічну продукцію. У зв'язку з цим теоретичне і практичне значення для обліку, контролю й аналізу

витрат на виробництво має їхню науково обґрунтована класифікація, яка слугує основою раціональної побудови обліку. У дисертації запропоновано класифікувати витрати в залежності від мети та функції управління. Запропонована класифікація сприятиме отриманню більш детальної інформації, що дасть змогу підвищити ефективність зернопереробного виробництва.

Важливим моментом є визначення нормативів витрат на проведення технологічних операцій, включаючи накладні витрати, оскільки в протилежному випадку виникає ілюзія про низьку собівартість продукції (табл.2).

Таблиця 2

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

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

Зокрема, наведені у таблиці 2 дані засвідчують, що повна собівартість переробки однієї тонни зерна за рахунок адміністративних витрат збільшується на 34,5-17,1 відсотків – у залежності від завантаження виробничих потужностей.

Якими б точними не були встановлені нормативи, їх доводиться нерідко переглядати, бо уточнення нормативів відбувається у результаті нововведень у технології, технічному оснащенні, зміни технічних характеристик матеріалів, зміни рівня цін на матеріали і вартості робочої сили. Стосовно підприємств із заготівлі та переробки зерна можна зазначити, що хоч тут зміни технічних характеристик сировини несуттєві (вміст клейковини у зерні, скловидність, засміченість) і стабільні протягом десятків років, нововведення у технології практично тісно поєднані з ефективністю використання сировини, оскільки спрямовані на її глибшу переробку, повніше використання якісних параметрів. Проте вони, як правило, теж не

характеризуються динамізмом, і суттєвого впливу на зміну нормативів витрат не справляють. Дія ж останнього фактора – зміни рівня цін на матеріали і вартості робочої сили тут найбільше відчутна, особливо щодо вартості енергоносіїв. Причому їхнє систематичне подорожчання, яке навіть не завжди адекватне рівню інфляції, зумовлює потребу в перегляді нормативів не лише за елементами "Паливо" чи "Енергія" на технологічні цілі, але й практично за всіма матеріальними затратами через післядію цінового подорожчання енергоносіїв, яка впливає на вартість доставки, отже, собівартість запасів.

Таким чином вказані вище фактори зумовлюють необхідність періодичного уточнення нормативів витрат, причому досить частого, а не тільки раз на рік, чи квартал – в умовах інфляції, як пропонують зарубіжні дослідники. Разом з тим ми погоджуємося, що нормативну собівартість продукції, яка входить у вартість запасів, недоречно змінювати протягом року, оскільки це ускладнює узгодження планових і фактичних показників прибутку і підвищує ймовірність серйозних розходжень у вартості запасів при проведенні їхньої інвентаризації. Альтернативою може бути відображення вартості запасів за незмінною собівартістю, і включення у нормативи лише різниць вартості сировини і матеріалів, які надходять на підприємство за новими цінами. У такому випадку, незалежно від того, який із методів оцінки виробничих запасів застосовується (ФІФО, середньозваженої собівартості), до повного витрачання минулих запасів (або до кінця поточного року, коли запасів достатньо і вони будуть перехідними на майбутній рік) їхня оцінка повинна бути незмінною, тобто відображатись за колишньою вартістю. Далі ж необхідно врахувати нові надходження сировини і матеріалів. Така методика дозволяє забезпечити довшу "живучість" розрахованих нормативів витрат, що з огляду на високу трудоемкість їхнього визначення є немаловажним, і співставність даних фінансового й управлінського обліку.

У третьому розділі „**Контроль і оцінка витрат в управлінському обліку**” викладено характеристику поведінки витрат виробництва та розроблено пропозиції щодо оперативного контролю фактичних витрат за технологічними стадіями переробки зерна і оцінки відхилень їх від нормативів.

У наукових працях при дослідженні поведінки витрат, особливо змінних, увага акцентується на їхній залежності від обсягу виробництва продукції. В цілому це правильно. У той же час в окремих випадках витрати змінюються не завжди лише адекватно обсягам виробництва. Значною мірою їхній рівень визначається активністю підприємства на ринку. Наприклад, Чортківський та Тернопільський комбінати хлібопродуктів значну кількість сировини для переробки, тобто, зерна, заготовляють в Тербовлянському, Заліщицькому, Борщівському та інших районах Тернопільської області, а також за її межами. У той же час Кременецький, Козівський та ряд інших комбінатів хлібопродуктів обмежуються своєю традиційною базою. У зв'язку з цим рівень транспортних витрат на перших підприємствах збільшується,

що зумовлює неадекватну поведінку змінних витрат щодо обсягу продукції, виробленої із сировини, заготовленої в господарствах традиційної сировинної зони, і додаткової – поза нею.

Так само змінюється загальна тенденція поведінки змінних витрат на підприємствах, які активно просувають свою продукцію на ринку. Скажімо, Тернопільський комбінат хлібопродуктів значну частину своєї продукції постійно реалізовує за межі України, у той час, як Кременецький комбінат хлібопродуктів в основному збуває її на місцевому ринку. У результаті питомі транспортні витрати, інші витрати, пов'язані зі збутом на першому підприємстві вищі, що зумовлює певне відхилення прямої залежності змінних витрат від обсягу виробництва продукції (рис.2).

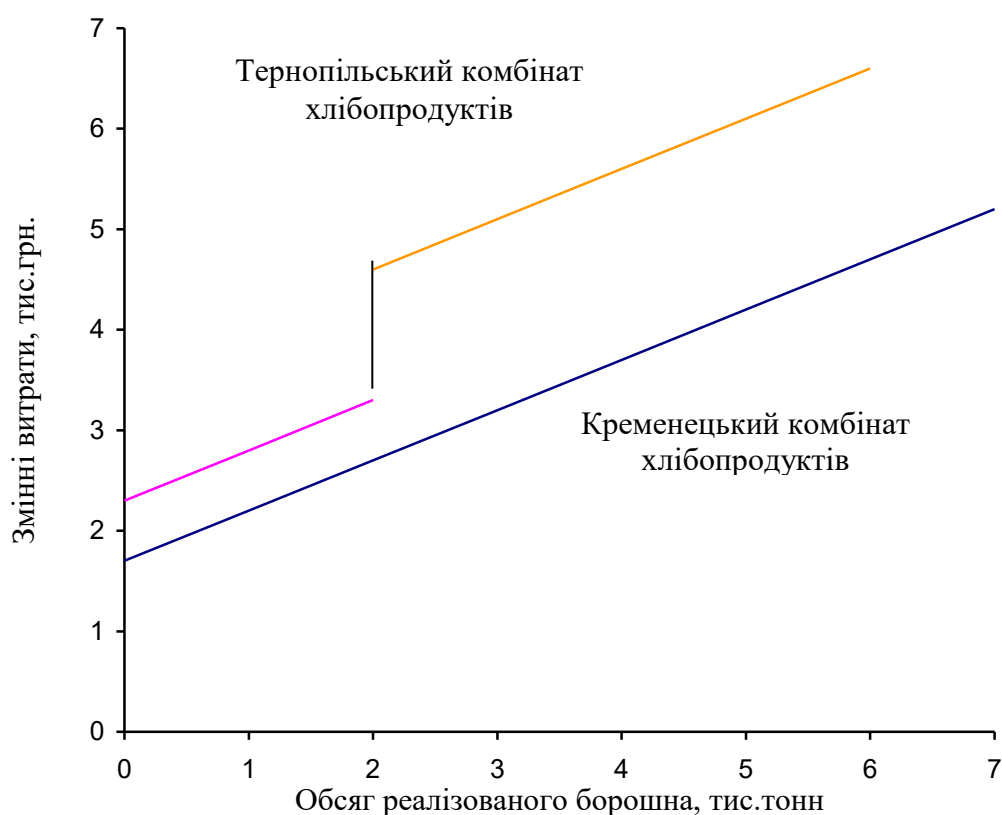


Рис.2. Вплив активності підприємств на ринку на поведінку змінних витрат

Одним із видів змінних витрат є прямі затрати матеріалів, праці, частина виробничих накладних витрат, витрат на продаж товарів і послуг. При певному рівні технології виробництва питомі витрати за цими елементами збільшуються пропорційно до обсягу виробленої продукції. Але з удосконаленням технології виробництва, зменшенням у зв'язку з цим непродуктивних витрат сировини, праці на одиницю продукції у натуральному вираженні, а також при якісних зрушеннях у бік виробництва високосортної продукції є можливість зниження питомих витрат на одиницю її вартості.

Водночас на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, як свідчать наші спостереження, в основному використовуються базові нормативи (стандарти) витрат, які зрідка коригуються, причому на основі інформації,

отриманої історичним способом у таких випадках, коли систематично виявляється значна розбіжність планових і фактичних витрат. Це, практично, нейтралізує мотивуючу функцію нормативів (стандартів) витрат, що зумовлює нульовий ефект від впровадження управлінського обліку.

У той же час визначення будь-якого реального нормативу (стандарту) витрат дуже клопітка рутинна робота, яка вимагає врахування різноманітних факторів, які також змінюються за декількома параметрами. Наприклад, вміст клейковини у зерні не є величиною, константною на протязі циклу виробництва, а змінюється дуже динамічно навіть протягом доби. Виконати такі складні розрахунки при нормуванні традиційним способом неможливо, що є однією з головних причин застосування історичного способу визначення базових нормативів (стандартів) витрат. Оптимальним рішенням даної проблеми може бути лише при застосуванні комп'ютерної обробки даних за розробленими програмами, які б дозволяли оперативно враховувати відхилення за кожним фактором, який суттєво впливає на рівень витрат. В умовах ручного опрацювання інформації таке завдання проблематичне.

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

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

Для забезпечення активного впливу менеджерів на формування витрат оперативний контроль в управлінському обліку повинен ґрунтуватись у першу чергу на прогностичній оцінці їхньої поведінки, що передбачає перш за все розробку обґрунтованих нормативів витрат та оцінку їхньої доцільності ще до моменту здійснення.

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

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

У системі управлінського обліку контроль витрат виробництва має здійснюватись у два етапи. Перший етап – введення елементів нормативного методу в первинний облік, який передбачає розрахунок нормативів витрат і здійснення контролю за ними при виконанні господарських операцій. Методологічною основою можуть слугувати запропоновані у науковому дослідженні первинні документи.

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

Оскільки не всі види витрат можна і доцільно оперативно вивчати, то нормативну систему контролю витрат необхідно розділити на підсистеми нормативно-оперативного і нормативно-місячного контролю. При цьому нормативно-оперативний контроль проводиться постійно і повинен охоплювати лише оперативно-контрольовані статті витрат, тобто ті, які займають найбільшу питому вагу, і розмір яких залежить від роботи колективу центрів відповідальності.

Оцінку відхилень у кожному центрі відповідальності треба проводити незалежно від того, позитивні вони чи негативні, оскільки така інформація є дуже важливою для менеджерів. Адже позитивні відхилення можуть бути зумовлені не тільки якісною роботою управлінців, але й у зв'язку з недостатньою обґрунтованістю норм і нормативів, або зниженням якісних параметрів продукції. Таким чином, завдяки належній оцінці таких відхилень виникає необхідність перегляду раніше розроблених нормативів витрат.

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

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено узагальнення теорії управлінського обліку та дослідження практики його організації на підприємствах із заготівлі й переробки зерна, що дає підстави для таких висновків.

1. Забезпечення високої прибутковості виробництва вимагає передусім досягнення якомога нижчої собівартості продукції і зумовлює необхідність впровадження управлінського обліку, який дозволяє активно впливати на формування витрат на стадії їх виникнення завдяки значно більшій

деталізації об'єктів, якими тут є окремі процеси чи навіть операції, та витрат за елементами, а не їхніми групами, як це передбачено у фінансовому обліку.

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

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

4. Специфічними особливостями виробництва на підприємствах із заготівлі та переробки зерна є те, що тут здебільшого є значні сезонні коливання обсягу сировини, яка надходить від господарств-виробників. У цей період продовжують тривалість змін чи встановлюють двозмінну роботу і виплачують надбавки за понадурочну роботу, або ж преміальні при роботі у другу зміну. Тому виникають відхилення від нормативів витрат на оплату праці. Такі додаткові витрати не можна вважати непередбачуваними, оскільки сезонне надходження зерна на переробні підприємства об'єктивна закономірність. Тому недоцільно включати доплати за понадурочну роботу чи преміальні за роботу в нічну зміну в основні нормативи витрат, хоч на інших підприємствах промисловості, де сезонність виробництва відсутня, це цілком правомірне.

5. На підприємствах із заготівлі та переробки зерна повинна застосуватись інтегрована система управлінського обліку, бо на засадах автономного існування його рахунків послаблюється контроль у першу чергу за формуванням витрат виробництва, що зумовлює цілий шлейф помилок за принципом ланцюгової реакції аж до визначення виробничої собівартості продукції та фінансових результатів. Особливо зростає ймовірність таких помилок при багатогалузевому виробництві з різноманітною номенклатурою продукції.

6. Необхідно передбачити застосування в управлінському обліку формування контрольної інформації про витрати сировини і матеріалів, оплати праці, електроенергії тощо, а також втрати сировини на кожній технологічній стадії переробки. Для цього обґрунтована необхідність використання відомостей, побудованих у повній відповідності з технологічними картами виготовлення продукції. Така відомість є

продовженням технологічної карти, оскільки вона повинна містити як інформацію, що є вихідною при нормуванні витрат, так і результати фіксування в управлінському обліку даних питомих витрат за елементами на одиницю продукції.

7. Вже на стадії виникнення витрат є можливість засобами управлінського обліку фіксувати відхилення від нормативів за цілим рядом елементів. Зокрема, при отриманні матеріалів можна відразу ж визначити відхилення їх вартості від прогнозованої і виключити їхній вплив на загальну суму витрат будь-якого підрозділу. Це дозволить зосередитись на системному вивченні відхилень фактичних витрат від нормативних, спростити його, оскільки не буде потреби визначати, якими факторами вони зумовлені, адже це може відбуватись у такому випадку лише із-за кількості витрачених матеріалів. Наведена вище постановка управлінського обліку вимагає забезпечення роздільного обліку нормативної вартості сировини, інших товарно-матеріальних цінностей та відхилень від неї. Також можна обліковувати і відхилення фактичної вартості від нормативної за іншими елементами витрат.

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

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

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У фахових виданнях:

1. Палюх М.С., Домбровська Н.Р. Прийняття управлінських рішень на основі нормативного обліку витрат і системи „директ-костинг” // „Наукові записки” Тернопільського Державного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. Серія: економіка. №5. – 2000. – С. 78-85. – 0-30 д.а.
2. Домбровська Н.Р. Методика оцінки відхилень витрат в управлінському обліку // „Наукові записки” Тернопільського державного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. Серія: економіка. №8. – 2001. – С. 173-178. – 0-39 д.а
3. Домбровська Н.Р. Управлінський облік відхилень фактичних витрат виробництва від нормативних // „Наукові записки” Тернопільського державного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. Серія: економіка. № 6. – 2000. – С. 119-121. – 0-28 д.а.
4. Домбровська Н.Р. Класифікація витрат виробництва як основа управлінського обліку // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТАНГ. Випуск 9. – Тернопіль: В-во „Економічна думка”, 2001. – С. 300-303. – 0-25 д.а.
5. Домбровська Н.Р. Управлінський облік: проблеми становлення // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. Серія: економіка. – № 10, 2002. – С. 186-187. – 0-22 д.а.

В інших наукових виданнях:

1. Домбровська Н.Р. Управлінський облік запасів: вітчизняна практика та її порівняння із зарубіжною. // Тези міжнародної науково-практичної конференції „Бухгалтерський облік в Україні на початку 21 століття”. 26-27 квітня 2001 року. – Львів, Україна: С. 487. – 0-40 д.а.
2. Домбровська Н.Р. Деякі особливості оперативного контролю формування витрат за технологічними стадіями переробки сільськогосподарської сировини. // Наукові записки по матеріалах всеукраїнської науково-практичної конференції на тему: „Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в Україні” присвяченої 5-річчю заснування Чортківського інституту підприємництва та бізнесу ТАНГ. – Чортків, 2001. – С. 38. – 0-16 д.а.
3. Домбровська Н.Р. Об’єктивні передумови впровадження управлінського обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна. // Друк. Наукові записки по матеріалах науково-практичної конференції „Україна в умовах ринкової трансформації економіки і сучасних форм господарювання”. – Чортків, 2002. – С. 81-84. – 0-47 д.а.
4. Домбровська Н.Р., Палюх Т.М. Особливості управлінського обліку витрат виробництва. // Зб. наук. праць Міжнародної науково-практичної конференції 28-29 травня 2004 р. – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – С. 89-97. – 0-40 д.а.

АНОТАЦІЯ

Домбровська Н.Р. Управлінський облік витрат виробництва (на прикладі підприємств із заготівлі та переробки зерна). – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2006.

Дисертація присвячена обґрунтування функціонування підсистеми управлінського обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна. На основі узагальнення методологічних і методичних підходів вітчизняних та зарубіжних учених, практики організації бухгалтерського обліку, обґрунтовано пропозиції та рекомендації щодо виокремлення центрів відповідальності, нормування витрат виробництва, організації контролю їх формування за окремими технологічними операціями з урахуванням того, що специфічною особливістю діяльності таких підприємств є сезонні коливання обсягів заготівель зерна, яке надходить від господарств-виробників.

Запропоновано застосування сигнальної документації (актів-вимог, рапортів) для відображення непередбачуваних витрат та витрат, зумовлених забракуванням продукції чи виконанням понаднормативних робіт внаслідок технологічних перерв через поломку обладнання, перерви в подачі електроенергії, на основі якої є можливість здійснювати необхідні коригування витрат центрів відповідальності, методик роздільного обліку нормативної вартості запасів та фактичних відхилень від неї, починаючи з моменту заготівлі зерна і до завершення технологічного циклу виробництва.

Ключові слова: класифікація витрат, поведінка витрат, відхилення витрат, об'єкти обліку, управлінський облік, контроль витрат, формування нормативів витрат.

АННОТАЦИЯ

Домбровская Н.Р. Управленческий учет затрат производства (на примере предприятий заготовок и переработки зерна). – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Государственная академия статистики, учета и аудита Госкомстата Украины. – Киев, 2006.

Диссертация посвящена обоснованию функционирования подсистемы управленческого учета на предприятиях заготовок и переработки зерна. На основе обобщения методологических и методических подходов отечественных и зарубежных ученых, практики организации бухгалтерского учета, обоснованы предложения и рекомендации по выделению центров ответственности, нормированию расходов производства, организации контроля их формирования за отдельными технологическими операциями с учетом того, что специфической особенностью деятельности таких предприятий являются сезонные колебания объемов заготовки зерна, которое поступает от предприятий-производителей.

Уточнено определение категорий „объект учета затрат”, „место (центр) возникновения затрат”, „объект калькулирования” применительно к специфике производственной деятельности предприятий заготовок и переработки зерна.

Исследовано поведение переменных и постоянных затрат производства на примере дочерних предприятий Государственной акционерной компании „Хлеб Украины”.

Предложено применение сигнальной документации (актов-требований, рапортов) для отражения непредвиденных расходов, обусловленных браком продукции или выполнением сверхнормативных работ в связи с технологическими перерывами вследствие выхода оборудования из строя, перерывами в подаче электроэнергии, на основе которой можно корректировать расходы центров ответственности, методику раздельного учета нормативной стоимости запасов и фактических отклонений от нее, начиная с момента заготовки зерна и до завершения технологического цикла производства.

Обоснована методика осуществления контроля за уровнем прямых затрат производства с учетом их изменения в соответствии с объемом выпуска продукции в разрезе элементов, позволяющая исключить взаимное погашение отрицательных и положительных отклонений за отдельными из них, которое происходит при учете затрат за комплексными статьями вследствие алгебраического суммирования, а также методика распределения между видами продукции.

Определены задачи управленческой бухгалтерии на предприятиях заготовок и переработки зерна, которые состоят в составлении смет расходов за местами их возникновения и центрами ответственности, обеспечении учета фактических и нормативных затрат с определением отклонений от смет и норм, проведении инвентаризации незавершенного производства, распределении производственных затрат между отдельными видами продукции, работ и услуг, определении себестоимости продукции за калькуляционными единицами, составлении внутренних отчетов о расходах и себестоимости и предоставлении этой информации менеджерам, осуществлении оперативного анализа и контроля отклонений от норм и смет, разработке прогнозов и варианте управленческих решений с предупреждения нерациональных затрат, целесообразности или нецелесообразности производства отдельных видов продукции, ценообразования, продолжения производства продукции или замены его альтернативными.

Рекомендована структура управленческой бухгалтерии на предприятиях заготовок и переработки зерна в составе руководителя группы, в подчинении которого находятся бухгалтеры подгрупп учета материальных ресурсов, труда, не прямых затрат, сводного учета, в функции которых входит не только учет затрат, но и контроль процесса нормирования, определения отклонений от норм и анализ производственных затрат.

Разработана методика определения нормативной стоимости сырья и материалов за двумя вариантами: с включением транспортно-

заготовительных расходов или без них в соответствии с предусмотренными в П(С)БО 9 „Запасы”, а также отражения затрат труда на техническое обслуживание оборудования с учетом специфики предприятий заготовок и переработки зерна, обусловленных наличием в них центров ответственности.

Аргументировано необходимость определения в подсистеме управленческого учета на предприятиях заготовок и переработки зерна полной себестоимости продукции с включением административных расходов, соблюдая при этом разграничение формирования прямых и накладных расходов за соответствующими центрами ответственности.

Ключевые слова: классификация затрат, поведение затрат, отклонение затрат, объекты учета, управленческий учет, контроль затрат, формирование нормативов затрат.

THE SUMMARY

Dombrovska N.R. M accounting of the production's expenses (on the expenses of the enterprises of the corn's purveyance processing) . – Manuscript.

Thesis for obtaining scientific grade of Candidate of economic science on the speciality 08.06.04. – Accounting, analysis and audit. – State Academy of Statistics, Accounting and Auditing of State Statistics Committe of Ukraine Kyiv, 2006.

The thesis is dedicated to the substantiation of the administrative accounting's unde-system junction at the enterprises of the corn's purveyance and processing. On the base of the methodological and methodical, approaches of the native and practice of the book-keeping's organization, it is substantiated the propositions and recommendations concerning the separation of the responsibility's centers, the standartization of the production's expenses, the organization of their formation's control for the special technological operations, taking into consideration that specific peculiarity of such enterprises' activities is seasonal vibrations of the corn's purveyance amount that come from the farmings-producers.

It is suggested the application of the signal documents (statements-demands, reports) for the unforeseen losses and expenses' reflection, caused by the production's defects or fulfillment of the over normative works in consequence of the texnological intervals through the broken equipments, the breaks in the qiving of the electrical energy, on the base of which there is possibility to realize the necessary corrections of the responsibility centers expenses, the methods of the separate accounting of the tock normative cost and actual rejection from it, beginning with the moment of the corn's purveyance and to the cycle of the technological production's consummatson.

Key words: expenses' classification, the behaviour of the expenses, the rejection of the expenses, the objects of the accounting, administrative accounting, the control of the expenses, the formation of the standards of the expenses.