

Зінченко О.В.,

к.е.н., доц. декан економічного факультету

Міжгалузевої академії управління;

Сайко К.І.,

студентка оптико-механічного коледжу

Київського національного університет ім. Т.Шевченка

МЕТОДИКА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТА КОНТРОЛЬ ЗА ЇЇ ФОРМУВАННЯМ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ

В умовах ринкових відносин калькулювання собівартості продукції є необхідним для визначення її рентабельності з метою обґрунтування рішень щодо випуску нових видів і про зняття з виробництва малорентабельних і неконкурентних на ринку, виявлення резервів зниження витрат виробництва та встановлення цін на готову продукцію. Собівартість продукції в переробному виробництві визначається шляхом калькулювання, тобто розподілу витрат між об'єктами калькуляції та визначення суми цих витрат на одиницю продукції.

Перебудова управління переробними підприємствами в умовах формування ринкових відносин передбачає зміни в системі контролю, за допомогою якого виявляється фактичний стан справ на підприємстві, визначаються причини різного роду відхилень від норм виробництва, виявляються невикористані чи втрачені резерви та ресурси. Чинна система контролю має бути організована як по горизонталі (види діяльності підприємства), так і по вертикалі (центри відповідальності та місця виникнення витрат) для задоволення оперативних потреб управління виробництвом.

Еволюція теоретично-практичної методики обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції присвячені роботи відомих вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема, Аксьоненка А.Ф., Білухи М.Т., Безруких П.С., Бородкіна О.С., Гуцайлюка З.В., Валуєва Б.І., Герасимовича А.М., Друрі К., Завгороднього В.П., Кужельного М.В., Косміної Р.М., Лапухіна В.М., Лугового

В.А., Митрофанова Г.В., Мниха Є.В., Мюллендорфа Р., Новиченка П.П., Озерана В.О., Осадчого Ю.І., Палія В.Ф., Саблука П.Т., Савчука В.К., Сопка В.В., Шевчука В.О., Шеремета А.Д.

Проте питання методики обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції в економічній літературі, особливо останніх років, досліджені недостатньо, а наукові розробки у зазначеній сфері практично відсутні. Не достатньою є також кількість публікацій за даною тематикою, у вітчизняних періодичних виданнях. З метою удосконалення методики обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції відповідно до інформаційних потреб управління підприємств та організаційно-технологічних особливостей галузі виникає потреба її вивчення. У зв'язку з означеною метою поставлено такі завдання: вивчити стан методики обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на переробних підприємствах та надати рекомендації спрямовані на його удосконалення.

Дослідження стану методики обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції в переробці свідчать про існуючі недоліки, а саме: громіздкість первинної документації (бухгалтерських реєстрів); дублювання інформації та низьку її оперативність; відсутність комплексної автоматизації; безсистемність облікових процесів.

На переробних підприємствах розраховують планові, кошторисні, нормативні та звітні (фактичні) калькуляції. В планових калькуляціях, які складають на відповідний період (рік, квартал) і протягом цього періоду вони незмінні, визначається завдання з собівартості продукції виходячи з прогресивних норм витрат сировини, матеріалів, палива, енергії, витрат праці, використання обладнання та норм витрат на організацію обслуговування виробництва. Розробка плану собівартості та планових калькуляцій передбачає застосування наукових методів планування і економічного аналізу виробничо-фінансової діяльності переробних підприємств. Кошторисні калькуляції складаються на вироби чи послуги допоміжних виробництв (ремонтний цех) і використовуються для визначення цін на ці роботи чи послуги.

Нормативні калькуляції визначають нормативну собівартість продукції і розробляються на основі діючих норм матеріальних, трудових витрат і витрат на управління та обслуговування виробництва. В переробці нормативні калькуляції складаються на види виробів на основі норм витрат і рецептур та змінюються при впровадженні нових технологій.

Проведені дослідження свідчать, що в практичній діяльності переробних підприємств, зазвичай, нормативні калькуляції замінюються плановими. Але планова калькуляція не є тотожною нормативній, оскільки встановлює тільки допустимий рівень витрат на виробництво в плановому періоді і складається на основі середніх планових норм, які сформувалися за минулі планові періоди, а нормативна калькуляція складається на основі науково обґрунтованих технічних норм, діючих у плановому періоді. Необхідною умовою при складанні нормативної калькуляції є тільки тотожність статей цієї калькуляції статтям планової та фактичної калькуляції.

Звітна калькуляція відображає фактичну собівартість продукції на основі бухгалтерського узагальнення фактичних витрат на виробництво. За допомогою звітної калькуляції визначаються відхилення від нормативної або планової собівартості продукції.

Калькуляції собівартості продукції складаються відповідно до визначеної методики, тобто методів, які залежать від типу виробництва, виробничого циклу та складу незавершеного виробництва [6 с.178]. В залежності від повноти охоплення обліком виробничих витрат розрізняють калькулювання повної собівартості, яка включає постійні, змінні, виробничі та невиробничі витрати, та калькулювання неповної собівартості (на основі тільки змінних витрат, або на основі тільки виробничих витрат) [13].

За вибором об'єкту обліку виробничих витрат основними методами калькулювання на підприємствах молокопереробної галузі є: позаомовний, попередільний, однопроцесний (простий) та нормативний.

Аналіз змісту, застосування та недоліків цих методів (табл.1) дозволяє зробити висновок, що найбільш відповідає потребам молокопереробного

виробництва нормативний попередільний метод калькулювання виробничої собівартості. Застосування даного методу дозволяє здійснювати оперативний контроль відхилень від норм витрат за причинами і відповідальними особами для попередження втрат і понаднормативних витрат безпосередньо в місцях їх виникнення та центрах відповідальності за переділами технологічного процесу виробництва.

Таблиця 1

Методи калькулювання собівартості продукції молокопереробної галузі

Метод калькулювання	Зміст методу	Недоліки методу	Застосування в галузі
Позамовний	Об'єктом обліку та калькулювання є окреме виробниче замовлення, на яке відкривається аналітичний рахунок та присвоюється шифр. Облік прямих витрат ведуть за окремими замовленнями на основі первинних документів; непрямі витрати розподіляють між замовленнями відповідно до обраної методики. Всі витрати до закінчення замовлення вважаються незавершеним виробництвом. Звітна калькуляція може не співпадати за часом с періодичною бухгалтерською звітністю.	Відсутність оперативного контролю за рівнем витрат, складність інвентаризації незавершеного виробництва	При визначенні собівартості ремонтних робіт; при переробці давальницької сировини.
Попередільний	Об'єктом обліку та калькулювання є продукт чи група продуктів технологічного переділу. Прямі витрати відображають не за видами продукції, а за переділами виробництва, для цього відкривається субрахунок рахунку 23 "Виробництво" для кожного переділу. Витрати за переділами узагальнюються безвідносно до окремих замовлень (калькується собівартість продукції переділу в цілому) та списуються на календарний період (місяць).	Відхилення фактичних витрат від поточних норм здійснюється періодично	При визначенні собівартості продукції, яка виготовляється за технологічними переділами (сметана, морозиво, сири)
Однопроцесний (простий)	Об'єктом обліку і калькулювання є закінчений продукт виробництва, незавершене виробництво та напівфабрикати відсутні. Прямі та непрямі витрати за звітний період узагальнюють за виробництвом та ділять на кількість виготовленої за цей період продукції.	Відсутність оперативного контролю за рівнем витрат усереднення собівартості різних видів продукції	При визначенні собівартості цільно-молочної продукції (молоко, кефір) та собівартості продукції допоміжних виробництв (енерго цех)
Нормативний попередільний	По кожному виду продукції складається нормативна калькуляція, яка використовується для визначення фактичної собівартості продукції переділу. Облік витрат ведеться за нормами і відхиленнями від норм.	-	При визначенні собівартості всіх видів молока продукції

Застосування нормативного попередільного методу калькулювання дає можливість ще до закінчення звітного періоду визначити причини і

відповідальних за ці відхилення і приймати коригуючі рішення з метою зниження виробничої собівартості продукції [7, 11].

До введення в дію національних Положень бухгалтерського обліку основними нормативними документами, які регламентували калькулювання собівартості продукції в галузі було Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.96. № 473 [4].

Після введення в дію Положень (стандартів) бухгалтерського обліку всі питання обліку, контролю витрат та калькуляції собівартості регулюються саме цими П(С)БО, але Типове положення № 473 при цьому не було відмінено. Крім того, пунктом 5 статті 6 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р. № 996-ХІУ передбачено, що міністерства в межах своєї компетенції можуть розробляти на базі національних П(С)БО галузеві методичні рекомендації по веденню бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості продукції, але на кінець 2001 р. розроблено лише Методичні рекомендації з формування собівартості продукції у промисловості, які носять рекомендований характер, оскільки затверджені Держкомітетом промислової політики (наказом від 02.02.2001 р. №47), а не постановою Кабінету Міністрів України. Відсутність галузевих рекомендацій викликає труднощі в роботі бухгалтерів. Так, за результатами проведеного анкетування тільки для 58% переробних підприємств зрозумілий порядок обчислення виробничої собівартості згідно з П(С)БО 16 “Витрати”, для 27% – не зрозумілий, а 31 % взагалі не змогли відповісти на це запитання.

Враховуючи, що порядок ведення внутрішньогосподарського обліку витрат та метод калькулювання вибирається підприємством самостійно, доцільно до прийняття нової галузевої інструкції в молокопереробці використовувати методологічні розробки Типового положення № 473 в частині, що не суперечить діючим П(С)БО та Методичних рекомендацій № 47 в частині, що відповідає особливостям молокопереробного виробництва.

Згідно з П(С)БО 16 “Витрати” до фактичної виробничої собівартості продукції включаються лише прямі виробничі та розподілені загальновиробничі витрати. Загальногосподарські (адміністративні) витрати не включаються у виробничу собівартість, а разом з витратами на збут та іншими операційними витратами відносяться до витрат періоду (рис.1).



Рис. 1. Схема обліку витрат і формування собівартості продукції згідно з П(С)БО 16

Дослідження показують, що не включення адміністративних витрат у виробничу собівартість продукції викривляє фактичну собівартість продукції,

тому що ці спожиті витрати є реальними складовими собівартості конкретних виробів і на молокопереробних підприємствах безпосередньо пов'язані з процесом виробництва. Необхідно відмітити, що російськими стандартами бухгалтерського обліку передбачено можливість вибору порядку віднесення адміністративних витрат: вони відносяться або на виробничу собівартість продукції (рахунки обліку витрат), або на фінансові результати діяльності (рахунки продаж) [8]. Вважаємо за доцільне ввести такий порядок розподілу і на вітчизняних підприємствах, що дасть можливість підприємствам обирати той метод, який найбільше відповідає особливостям виробництва і інформаційним потребам менеджерів.

Згідно з Планом рахунків виробничі витрати обліковуються на рахунках класу 2 “Запаси”, загальновиробничі і адміністративні витрати – на рахунках класу 9 “Витрати діяльності”, при тому, що виробничі і загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості, а адміністративні не включаються. В результаті інформація про витрати розкидана по різних класам рахунків і не концентрується в єдиному калькуляційному показникові, що знижує можливості контролю формування собівартості. Тому пропонуємо до виробничої собівартості продукції включати адміністративні витрати, для обліку яких ввести рахунок класу 2 “Запаси”.

Розробляючи Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 “Витрати” Міністерство фінансів України застосувало міжнародну практику калькулювання собівартості продукції з використанням елементів так званої системи “директ кост” [10]. Оскільки П(С)БО 16 регламентує обчислення тільки виробничої (обмеженої) собівартості, це сприяє формуванню демпінгових цін на продукцію. При цьому повна собівартість продукції розраховується за власним бажанням підприємства і методика такого розрахунку в нових нормативних документах відсутня. В результаті тільки 58% анкетованих переробних підприємств розраховують показник повної собівартості продукції, що не дозволяє ефективно управляти витратами та не сприяє реальному ціноутворенню. Дослідження показують, що без обчислення

повної собівартості неможливо контролювати застосування демпінгових чи монополізованих цін на продукцію на внутрішньому та зарубіжному ринках. Крім того, знання повної собівартості молокопродуктів дає можливість виявити нерентабельні види продукції та зняти їх з виробництва, відкоригувати ціни для підвищення конкурентоспроможності продукту на ринку чи збільшення прибутку, провести аналіз відхилень для прийняття відповідних управлінських рішень.

На прикладі структури повної собівартості товарного випуску ПАТ “Жашківський маслозавод” за 2012 – 2013 рр. можна зробити висновки, що зниження рентабельності виробництва товарної продукції в 2013 р. на 45,2% відбулося внаслідок збільшення виробничої собівартості на 43,5%, загальногосподарських витрат на 11,9% і маркетингово-збутових на 6,3%. Повна собівартість при цьому збільшилася на 36,3%. Одночасно аналіз відхилень структури собівартості вказує на зменшення частки сировини (-3,1%), витрат на паливо та енергію (-0,7%), загальногосподарських (-6,1%) і маркетингово-збутових витрат (-1,6%) та значне збільшення частки допоміжних і основних матеріалів (+6,9% і +3,7% відповідно). Таким чином дослідження структури повної собівартості продукції дозволяє керівництву зробити висновок про збільшення матеріалоємності виробництва на даному підприємстві та зменшенні витрат на маркетингові дослідження ринку, рекламу та намітити напрями підвищення ефективності діяльності.

Згідно з Типовим положенням № 473 повна собівартість молокопродуктів обчислюється як сума всіх витрат на її виробництво і реалізацію [4]. При впровадженні на молокопереробних підприємствах нормативного методу обліку витрат і нормативного калькулювання за напівфабрикатним варіантом для розрахунку повної собівартості продукції пропонується застосовувати алгоритм, який наведено на рис. 2.

На початку формується масив нормативних калькуляцій собівартості молокопродуктів, які заносяться до єдиної бази даних нормативно-довідкової інформації (етап 1).



Рис. 2. Алгоритм розрахунку повної собівартості молокопродуктів

Нормативна собівартість молокопродуктів обчислюється за нормативною собівартістю продукції переділів (напівфабрикатів), для чого використовуються картки запропонованої форми, які відкриваються на кожний вид молокопродукту або напівфабрикату в цілому на рік з розбивкою за місяцями. Поточний облік змін норм використовується для внесення змін в розроблені нормативні калькуляції (етап 2). Поточний облік фактичних витрат і відхилень від норм здійснюється за місяцями виникнення витрат і центрами відповідальності на спеціальних рахунках (етап 3 і 4). На етапі 6 і 7 відбувається розрахунок фактичної виробничої собівартості та собівартості

реалізованої продукції на основі зведеного нормативного обліку витрат і встановлених відхилень. Повна собівартість продукції (етап 8) визначається шляхом додавання до фактичної виробничої собівартості адміністративних, маркетингово-збутових та інших операційних витрат.

Для відображення фактичних та нормативних витрат за статтями калькуляції і виявлених відхилень пропонується за допомогою ПЕОМ скласти звітну калькуляцію повної собівартості за видами молокопродуктів, а на її основі – звітну калькуляцію на одиницю (1 т) продукції (табл.2). Ці калькуляції складаються автоматично на основі даних зведеного нормативного обліку витрат, враховуючи витрати по тих статтях, які не нормуються, але також становлять виробничі витрати (втрати через брак). При цьому виявлені відхилення групуються відповідно до існуючої класифікації і показуються окремо за видами: обліковані відхилення, розраховані відхилення, відхилення за рахунок зміни норм.

При впровадженні на підприємстві комплексної автоматизації управління на АРМ головного бухгалтера, головного технолога, фінансиста на основі запропонованих звітних калькуляцій здійснюється оперативний контроль формування собівартості на основі аналізу відхилень на визначену дату (статистичний метод) та на будь-яку дату (динамічний метод).

Паралельно з обчисленням повної собівартості в практичній діяльності молокопереробних підприємств необхідно застосування методу неповних витрат, який дозволяє проаналізувати динаміку постійних (сталі) і змінних витрат у різних періодах часу, встановити оптимальне співвідношення витрат та результатів виробництва і в результаті ефективно спланувати обсяги виробництва та цінову стратегію. При виділенні на молокопереробних підприємствах центрів відповідальності обчислення повної та обмеженої собівартості також є важливим показником для контролювання процесу формування чистого прибутку та вкладу кожного центру відповідальності в загальні результати діяльності.

Таблиця 2

Звітна калькуляція собівартості 1 т масла селянського вагового за квітень 2013 р. по дільниці виробництва масла ПАТ “Жашківський маслозавод”

Статті калькуляції виробничої собівартості	Одиниці вимірювання	Витрати за нормою			Фактичні витрати			Відхилення ¹⁾ фактичних витрат від нормативних (грн.)			
		Кількість	Ціна (грн.)	Сума (грн.)	Кількість	Ціна (грн.)	Сума (грн.)	1	2	3	4
Прямі матеріальні витрати, всього	грн.	х	х	10050,7	х	х	10696,9	646,3	514,0	127,8	4,2
В т.ч.											
- Молоко	т	21,94	530	11630,1	22,9	535	12251,5	621,4	513,6	107,8	
- Попутна продукція (враховується):											
обезжирене молоко	т	20,53	х	2874,2			2856	-18,2			-4,2
сколотини	т	19,1	140	2674	19,0	140	2660	-14		-14	
- Допоміжні матеріали	ящ	1,43	140	200,2	1,40	140	196	-4,2			-4,2
- Транспортні витрати	грн.	50	1,96	98	50	1,96	98				
- Паливо	гквал	800	0,08	64	820	0,08	65,6	4,2		4,2	
- Електроенергія	квтч	100	0,03	3	102	0,03	3,6	1,6	0,4		1,6
- Вода	м ³	60	0,1	6	62	0,1	6,2	0,6		0,6	
- Холод	гквал	300	0,01	3	305	0,01	3,05	0,2		0,2	0,05
Прямі витрати на оплату праці	грн.	х	х	143,39	х	х	143,39	-	-	-	-
Інші прямі витрати, всього	грн.			239,69			239,69				
В т.ч.											
-амортизація	грн.			155,98			155,98				
-відрахування на соціальні заходи	грн.			50,18			50,18				
Загальновиробничі витрати, всього	грн.			809,58			828,5	18,92	18,92		
В т.ч.											
-Витрати на опалення	грн.			420,8			435,1	14,3	14,3		
-електроенергія	грн.	х	х	120,2	х	х	120,2				
-витрати на охорону праці	грн.	х	х	80,9	х	х	80,9	-	-	4,62	-
-інші витрати	грн.	х	х	187,68	х	х	192,3	4,62			
Втрати від браку	грн.	х	х	х	2	11	22	22	-	22	-
Виробнича собівартість	грн.	х	х	11243,4	х	х	11930,5	687,1	532,9	154,4	4,2
Адміністративні витрати	грн.	х	х	220	х	х	220	-	-	-	-
Маркетингово-збутові витрати	грн.	х	х	80	х	х	80	-	-	-	-
Інші операційні витрати	грн.	х	х	х	х	х	10	10	10	-	-
Повна собівартість	грн.	х	х	11543,4	х	х	12240,5	697,1	542,9	154,4	4,2

Примітка : 1 – відхилення всього; в т.ч.: 2 – відхилення обліковані; 3 – відхилення розраховані за рахунок зміни норм; 4 – інші розраховані відхилення.

При застосуванні нормативного методу калькулювання собівартості продукції на етапі 6 і 7 рекомендованого алгоритму розрахунку слід розрахувати фактичну собівартість реалізованої продукції на основі нормативних калькуляцій.

До введення в дію П(С)БО 16 фактичну собівартість виготовленої продукції обчислювали шляхом додавання (або віднімання) до нормативної

собівартості виявлених відхилень від норм та змін норм (р. 1 табл. 3). Але введення в дію П(С)БО змінило порядок даного розрахунку.

Виходячи з складу виробничої собівартості за П(С)БО 16, нормативна виробнича собівартість продукції повинна розраховуватися як сума нормативних прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат та нормативних загальновиробничих витрат. Згідно з п. 11 П(С)БО 16 до фактичної собівартості реалізованої продукції ($ФС_{рп}$) включають: фактичну виробничу собівартість продукції, яка була реалізована у звітному періоді (Д-т 901 та К-т 26), нерозподілені загальновиробничі витрати (Д-т 901 та К-т 91) та понаднормативні виробничі витрати (Д-т 901 та К-т рахунків відхилень від норм). При застосуванні нормативного методу оцінки запасів при їх відпуску у виробництво, всі негативні відхилення, які виникли внаслідок перевищення встановлених норм прямих витрат є понаднормативними виробничими витратами, і тому повинні разом з нерозподіленими загальновиробничими витратами відноситися до фактичної собівартості реалізованої продукції. Логічним є те, що позитивні відхилення від норм прямих матеріальних і нормативних загальновиробничих витрат, які не можна віднести на собівартість реалізованої продукції, повинні зменшувати фактичну виробничу собівартість продукції (р. 2, в). В результаті, якщо використовувати вимоги П(С)БО 16, фактична собівартість реалізованої готової продукції, при наявності позитивних і негативних відхилень, складатиметься з нормативної виробничої собівартості цієї реалізованої продукції, зменшеної на величину позитивних відхилень від норм, величини негативних відхилень та нерозподілених загальновиробничих витрат (р. 3 табл. 2). Такий порядок розрахунку є громіздким, тому доцільним є при використанні нормативного методу калькулювання собівартості на фактичну собівартість реалізованої продукції відносити відразу різницю між негативними та позитивними відхиленнями від нормативної виробничої собівартості реалізованої продукції (р.4. табл. 3).

Таблиця 3

Визначення фактичної та нормативної виробничої собівартості і собівартості реалізованої продукції при застосуванні нормативного методу обліку витрат

№	Нормативний документ	Вид собівартості	Алгоритм розрахунку
1.	Типове Положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції у промисловості (затв. Постановою Кабінету Міністрів України 26.04.96 № 473) п. 196	Фактична собівартість продукції (ФС) у разі застосування нормативного методу	$ФС = НС \pm ВН \pm ЗН$, де НС – нормативна собівартість продукції; ВН – відхилення від норм; ЗН – зміни норм.
2.	П(С) БО 16 п.11	а) Нормативна виробнича собівартість продукції (НВС) б) Фактична виробнича собівартість при відсутності позитивних відхилень в) Фактична виробнича собівартість при наявності позитивних відхилень	$НВС = ПМ_n + ПОП_n + ІП_n + ЗВ_n$, де ПМ _n – нормативні прямі матеріальні витрати; ПОП _n – нормативні прямі витрати на оплату праці; ІП _n – інші прямі нормативні витрати; ЗВ _n – нормативні загальновиробничі витрати; ФВС = НВС ФВС = НВС - В _n , де В _n - позитивні відхилення від норм
3.	П(С) БО 16 п.11; П(С) БО 9, п.16, п. 21; Методичні рекомендації з формування собівартості продукції у промисловості (затв. наказом Держкомітету промислової політики України 02.02.2001 № 47) п.33.	Фактична собівартість реалізованої продукції (ФС _{рп}) при застосуванні нормативного методу обліку витрат та нормативного методу оцінки затрат.	$ФС_{рп} = (НВС - В_n) + В_n + НЗВ$, де В _n – понаднормативні відхилення (негативні); НЗВ – нерозподілені загальновиробничі витрати.
4.	Методичні рекомендації (запропоновані автором)	Фактична собівартість реалізованої продукції (ФС _{рп}) при застосуванні нормативного методу обліку витрат та нормативного методу оцінки затрат. Нормативна виробнича собівартість продукції (НВС _{рп})	$ФС_{рп} = НВС_{рп} + В_n - В_n$, де НВС _{рп} – нормативна виробнича собівартість продукції, що була реалізована; В _n – негативні відхилення; В _n – позитивні відхилення. $НВС = ПМ_n + ПОП_n + ІП_n \pm ЗН$, де ПМ _n – нормативні прямі матеріальні витрати, ПОП _n – нормативні прямі витрати на оплату праці; ІП _n – інші прямі нормативні витрати; ЗН – зміни норм.

При цьому нерозподілені загальновиробничі витрати, які за своєю суттю є негативними відхиленнями від норм і обліковуються на рахунках відхилень, доцільно не виділяти окремо, а відобразити в загальній сумі негативних відхилень. Стосовно позитивних та негативних відхилень, які виникли внаслідок зміни норм, слід на їх величину оперативно коригувати нормативну виробничу собівартість продукції, що дозволить чітко контролювати ці зміни та вчасно вносити корективи у встановлені нормативи витрат.

Враховуючи вищесказане, пропонується внести до п.11 П(С) БО 16 наступне доповнення: “Якщо підприємство застосовує нормативний метод обліку витрат та нормативне калькулювання собівартості продукції, і одночасно оцінка вибуття запасів у виробництво здійснюється за методом нормативних затрат, фактична собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) обчислюється за формулою:

$$\Phi C_{pn} = HBC_{pn} + B_n - B_n \quad (1.1)$$

де HBC_{pn} – нормативна виробнича собівартість продукції, що була реалізована протягом звітного періоду;

B_n – понаднормативні відхилення (негативні) від норм витрат;

B_n понаднормативні відхилення (позитивні) від норм витрат.

До нормативної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: нормативні прямі матеріальні витрати; нормативні прямі витрати на оплату праці; інші нормативні витрати та нормативні загальновиробничі витрати. Якщо впродовж звітного періоду відбулися зміни норм (позитивні чи негативні), то різниця між позитивними та негативними змінами відноситься на збільшення (зменшення) нормативної виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) по якій було внесено ці зміни”

Запропонований розрахунок дає змогу взаємоузгодити методику розрахунку фактичної собівартості при застосуванні нормативного методу калькулювання собівартості продукції та нормативного методу оцінки запасів при їх відпуску у виробництво з вимогами національних стандартів.

Розроблена методика обчислення повної, виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції дозволяє застосовувати на переробних підприємствах нормативний метод обліку витрат і нормативне калькулювання, що сприяє ефективному контролю за відхиленнями від норм використання ресурсів.

Для визначення напрямків удосконалення контролю витрат важливе значення має науково обґрунтована класифікація його видів. Узагальнюючи пропозиції відомих економістів з приводу класифікації [5 с.22, 9 с. 13, 12 с.12], та враховуючи організаційно-технологічні особливості переробного виробництва, доцільно застосовувати удосконалену класифікацію видів контролю витрат для переробних підприємств (рис.3).

В залежності від користувачів отриманої інформації обумовлюється розмежування систем зовнішнього та внутрішнього контролю. Зовнішній контроль витрат здійснюється органами Державної податкової адміністрації України шляхом перевірки правильності обчислення витрат та розрахунку податкових платежів; банками при перевірці цільового використання кредитів; громадськими та інспектуючими організаціями при перевірці правильності сплати місцевих податків і зборів.

Внутрішній контроль здійснюється спеціалістами підприємства і його завданням є: забезпечення виробництва ресурсами, їх збереженням, сприяння впровадженню прогресивних технологій і раціональних методів праці, економне використання паливно-енергетичних ресурсів з метою зниження собівартості продукції.

Особливо важливим видом контролю для сучасних переробних підприємств є внутрішньогосподарський контроль; який є складовою частиною ринкового механізму та одним із основних прийомів перевірки виконання прийнятих рішень.

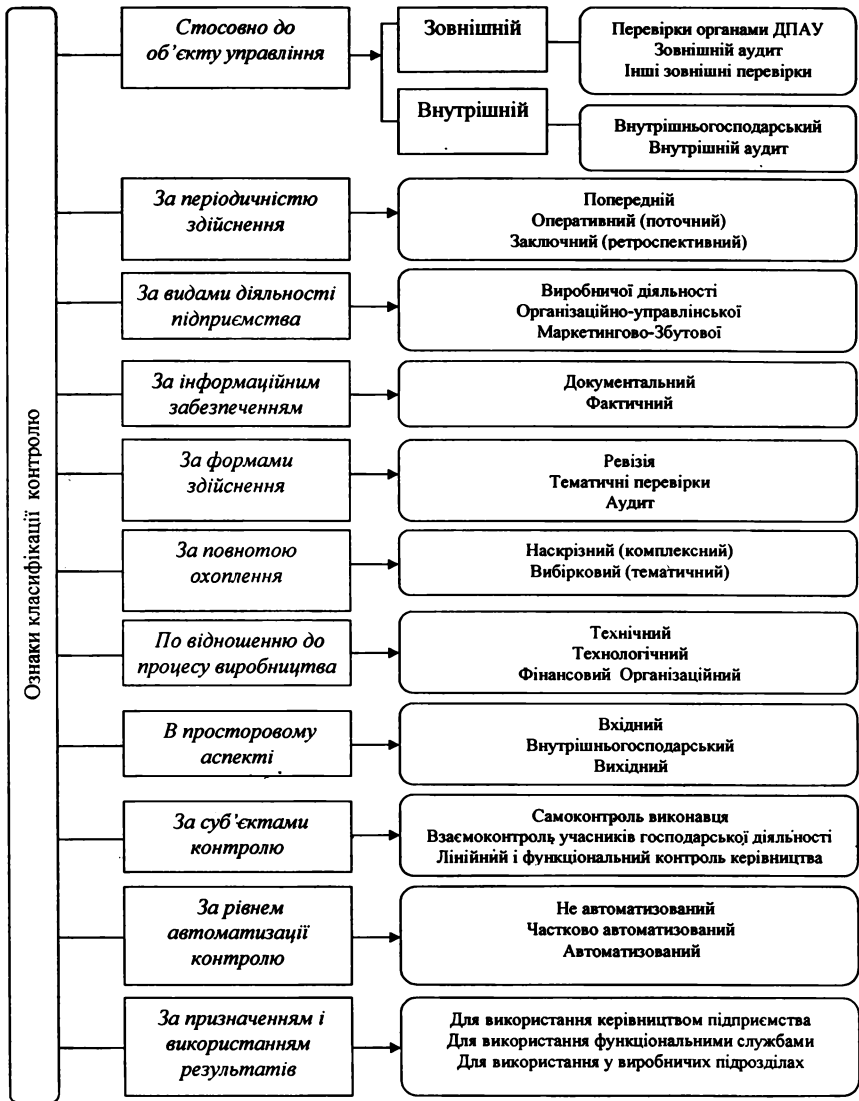


Рис.3. Класифікація видів контролю витрат переробних підприємств

Характерною особливістю внутрішньогосподарського контролю є те, що він проводиться в процесі господарської діяльності, в момент здійснення та оформлення господарських операцій і сприяє вчасному виявленню недоліків, вивченню причин їх виникнення та вживанню заходів щодо їх усунення. Внутрішньогосподарський контроль за допомогою методу елімінування витрат, тобто їх визначення за місцями утворення, центрами відповідальності та мережі АРМ дозволяє впливати на формування собівартості продукції впродовж циклу її виробництва і реалізації.

За періодичністю здійснення внутрішньогосподарський контроль поділяється на попередній, поточний (оперативний) та ретроспективний (завершальний після звітного періоду).

Проведені дослідження свідчать, що найпоширеним на переробних підприємствах є завершальний контроль витрат, який ведеться після закінчення звітного періоду на основі аналізу відхилень. Ретроспективний характер цього контролю унеможливорює попередження незаконних та економічно недоцільних дій, оскільки інформація щодо відхилень надходить пізніше (через 10-30 днів після встановлення відхилення), а, враховуючи короткий цикл виробництва більшості молокопродукції (2 – 5 днів), не дозволяє приймати коригуючі рішення з метою зниження непродуктивних витрат і втрат. За цих умов вирішальне значення для управління витратами на переробних підприємствах мають попередній і поточний види контролю.

Основними засобами попереднього контролю є маркетинг, тобто вивчення тенденцій, перспектив попиту та пропозиції на ринках збуту продукції з метою визначення структури, обсягів продаж, планування собівартості продукції для забезпечення її конкурентоспроможності, достатнього рівня рентабельності та попередній функціонально-вартісний аналіз беззбитковості виробництва продукції. До функцій попереднього контролю входить також визначення оптимального розміру партії придбаних основних і допоміжних матеріалів, розробка прогресивних норм сировини, матеріалів та трудових витрат, складання кошторисів накладних витрат

окремих підрозділів із закріпленням відповідальності за виконання кошторисів за керівництвом цих підрозділів.

Поточний (оперативний) контроль здійснюється в момент виникнення витрат і забезпечується за допомогою методів нормативного обліку і нормативного калькулювання, що дає змогу не тільки виявити причини та винуватців відхилень від норм витрат, але й передбачити вплив цих відхилень на фінансові результати. Таким чином, контроль набирає прогностичного характеру, поєднуючись з короткостроковим плануванням. Враховуючи масовий, поточний і безперервний характер молокопереробного виробництва саме оперативний контроль є найдієвішою функцією в управлінні формування собівартості молокопродуктів, оскільки дає змогу щоденно в ході виробничого процесу встановлювати резерви зниження витрат. Здійснюють такий контроль бригадири, майстри, технологи цехів та інші керівники структурних підрозділів за даними технологічних вимірювальних приладів, а спеціалісти бухгалтерської служби – за показниками внутрішньогосподарського обліку, які відображаються в первинних документах.

Для підприємств переробної галузі можна виділити наступні принципи внутрішньогосподарського контролю [14], які є основою для розвитку організаційних форм оперативного контролю витрат:

організація оперативного контролю повинна відповідати виділеним місцям витрат і центрам відповідальності підприємства;

максимальне наближення контролю до об'єкту (витратам) на основі делегування відповідальності спеціалістам підприємства;

взаємодія контролю в оперативному режимі з іншими функціями управління витратами (обліком, плануванням, аналізом та регулюванням).

Проведені дослідження свідчать, що на досліджених переробних підприємствах стан організації оперативного контролю частково відповідає вищезазначеним принципам (табл.4). Так з 5-ти переробних підприємств лише на одному (ПАТ “Жашківський маслозавод”) розроблені посадові інструкції, які регламентують порядок ведення контролю.

Стан організації оперативного контролю витрат виробництва на досліджених переробних підприємствах

Принципи організації та основні елементи оперативного контролю витрат	Кількість підприємств на яких вказані принципи		
	використовуються повністю	використовуються частково	не використовуються
1. Системне упорядкування організації контролю:			
1.1. Наявність схем місць виникнення витрат і центрів відповідальності			5
1.2. Наявність класифікації відхилень від норм			5
1.3. Наявність посадових інструкцій, які регламентують порядок ведення контролю	1	1	3
1.4. Наявність схеми оперативного контролю норм та нормативів	-	2	3
2. Наближення контролю до об'єкту:			
2.1. Організаційні форми планування і обліку, які створюють умови для наближення контролю до центрів витрат		2	3
2.2. Наявність документів, які зобов'язують здійснювати контроль витрат безпосередньо на місцях їх виникнення	-	2	3
3. Взаємодія контролю з іншими функціями управління витратами:			
3.1. Використання результатів контролю в обліку, економічному аналізі, плануванні, нормуванні		3	2
3.2. Використання результатів контролю в удосконаленні функцій управління витратами	-	2	3

При цьому, на жодному з підприємств не розроблені схеми місць витрат, центрів відповідальності та центрів ведення контролю, не встановлені та не використовуються схеми контролю норм і нормативів. Тільки на 2-х підприємствах (ПАТ “Жашківський маслозавод” і ПАТ «Галактон») є спеціалісти (економісти), в обов'язки яких входить контроль роботи майстрів, бригадирів, технологів з питань економічного використання ресурсів. На інших підприємствах ці функції виконують безпосередньо працівники виробництва, що створює умови для приховування дійсного стану справ. Функція оперативного контролю витрат недостатньо взаємодіє з іншими функціями управління і тільки на двох з досліджених підприємств результати контролю частково використовують для проведення оперативного аналізу та планування.

Дослідження вказують також на невідповідність вимогам сучасного управління витратами стану контролю за правильністю використання норм і нормативів переробних підприємств, оскільки тільки на 1 підприємстві оперативний контроль норм і нормативів є частково організованим.

З метою удосконалення організації оперативного контролю на переробних підприємствах пропонується методика оперативного контролю за формуванням собівартості в ході технологічного процесу на основі нормативного методу обліку витрат і нормативного калькулювання. Для організації щоденного виявлення відхилень від норм виробленої продукції пропонується розроблена номенклатура місць виникнення витрат за видами переробного виробництва та центрами відповідальності та класифікація цих відхилень.

За впливом на собівартість відхилення класифікують на ті, які сприяють її збільшенню (негативні) та відхилення, які знижують собівартість продукції (позитивні). Крім того, технологія виробництва продукції визначає існування облікованих (документована заміна матеріалів, зміна норм, брак) та розрахованих відхилень від норм, при визначенні яких застосовують метод документування, попередніх розрахунків за фактичною рецептурою і метод наступних розрахунків з використанням даних інвентаризацій.

Організація документування відхилень включає в себе повне забезпечення документами (відомості переробки сировини, рапорти, маршрутні карти) всіх виробничих операцій з обов'язковим виділенням відхилень від норм та встановленням причин і відповідальних за ці відхилення відповідно до розроблених номенклатур для кожного центру відповідальності. У виробничих цехах встановлення розрахованих і облікованих відхилень забезпечується за даними первинної технологічної і облікової документації, найважливішими з якої є Відомість переробки молока та молочних продуктів, Маршрутна карта виробництва молокопродуктів, сигнальна документація на заміну матеріалів та технологічні журнали.

До облікованих відхилень молокопереробного виробництва належать відхилення за рахунок зміни норм витрат сировини, які найчастіше є результатом заміни компонентів (допоміжних і основних матеріалів). Заміна компонентів оформляється спеціальними сигнальними документами і має проводитися тільки з дозволу керівництва. Для оперативного визначення відхилень собівартості продукції при зміні норм, розроблена економіко-математична модель, яка дає змогу на будь яку дату (наприклад – і) місяця визначити відхилення фактичної собівартості від нормативної внаслідок зміни норм:

$$B_{\text{фн}}^i - C_{\text{нзн}}^i - \left(C_{\text{нзн}}^i + \left[\left(\Phi_{\text{вн}}^i - \Phi_{\text{вн}}^j \right) \times \left[H - H^j \right] \right] \right) \quad (1.2)$$

де $B_{\text{фн}}^i$ – відхилення фактичної собівартості від нормативної на дату i ;

$C_{\text{нзн}}^i$ – собівартість нормативна готової продукції на дату i ;

$\Phi_{\text{вн}}^i$ – маса фактичного випуску продукції на дату i ;

$\Phi_{\text{вн}}^j$ – маса фактичного випуску продукції на дату J зміни норми;

H – норматив, який буде змінено на дату J ;

H – новий норматив, який почав діяти після дати J .

H^j – нова норма, яка почала діяти після дати J . (грн.).

Наприклад, за місяць молокопереробний завод випустив 0,35 т йогурту з наповнювачем 2,5% жирності в пакетах по 0,5 л, нормативна виробнича собівартість якого складає 2100 грн. за 1 т і 20 числа цього місяця в результаті заміни постачальника відбулася зміна норми фруктового наповнювача з 5 кг на 1 т до 6 кг на 1 т. В грошовому виразі норма збільшилася з 80 грн. до 120 грн. на 1 т. На момент зміни норми було виготовлено 0,25 т йогурту. За допомогою запропонованої формули розрахуємо розмір відхилень за рахунок зміни норми ($P_{\text{взн}}$) на 25 (і) день місяця, якщо відомо, що на цей момент було випущено 0,3 т йогурту. Спочатку визначимо нормативну виробничу собівартість партії йогурту на 25 число:

$$HBC = 0,3 \text{ т} \cdot 2100 \text{ грн./т} = 630 \text{ грн.}$$

$$P_{\text{взн}} = 630 \text{ грн.} - (630 \text{ грн.} + (0,3 \cdot -0,25) \cdot (120 - 80)) = -2 \text{ грн.}$$

Тобто відхилення за рахунок зміни норм склали – 2 гр. на 1 т продукції.

Розраховуваними є відхилення з використання сировини, які розраховуються на підставі даних технологічних журналів та звітів матеріально-відповідальних осіб після визначення фактичного виходу продукції і є результатом відхилень в режимі роботи окремих технологічних апаратів чи змінах в природних процесах сквашування чи дозрівання з урахуванням показника жирності.

Для відображення виявлених облікованих і розрахованих відхилень на основі Відомостей переробки сировини, Рапортів, Маршрутних карт і технологічних журналів на АРМ I рівня (оператор цеху) доцільно використовувати Машинограму облікованих і розрахованих відхилень за видами молокопродуктів (табл.5), в якій фактичні витрати (гр. 2, 3) порівнюються з нормативними (гр. 4, 5).

Таблиця 5

Машинограма облікованих та розрахованих відхилень від норм партії ряжанки 6% жирності, виробленої 12 травня 2013 р. цехом цільномолочної продукції ПАТ “Жашківський маслозавод”

	Сировина	Фактично витрачено сировини на 10 т ряжанки 6% жирності, кг		Витрати сировини за рецептурою на 10 т ряжанки 6% жирності, кг		Відхилення фактичних витрат сировини від рецептурних, кг (+,-)		Розраховані відхилення фактичних витрат жиру від рецептурного, кг (+,-)
		Сировини	Жиру	Сировини	Жиру	Обліковані відхилення	Розраховані відхилення	
	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Молоко (жирн.3,2%)	8450	270,4	8345	267,04	-	+ 105	3,36
2	Вершки (жирн.20%)	1710	342	1705	341	-	+5	+1
3	Всього суміші до топлення (жирн.6,05%)	10160	612,4	10050	608,04	-	+110	+4,36
4	Суміш після топлення (жирн.6,4%)	9500	608	9500	608	-	-	-
5	Закваска на знежиреному молоці (жирн.0,05%)	500	0,25	500	0,25	-	-	-
6	Загально використано	10660	612,65	10550	608,29	-	+110	+4,36
7	Допустимі втрати жиру (кг)				7,3+8,0 = 15,3	-	-	-
8	Вихід ряжанки жирність 6%	Нф = 10660×94,8% = 10105,68		Нр = $\frac{10000}{10550} \times 100\% = 94,8$		-	-105,68	+4,36

Таким чином, з фактичної кількості витраченої сировини можна було б виготовити не 10000 кг ряжанки, а 10105,68 кг, тобто втрати склали 105,68 кг ряжанки (р.8 гр. 7). В даному прикладі розраховані відхилення склали: з використання молока – перевитрати в кількості 105 кг (р. 1 гр. 7); перевитрати вершків – 5 кг (р.2 гр. 7), або загалом ці перевитрати відповідають втратам 4,36 кг жиру (р.6 гр. 8). Визначені втрати відбулися на етапі топлення ряжанки за рахунок порушення технології і оскільки вони є в межах допустимих технологічних втрат (15,3 кг), вони будуть віднесені на виробничу собівартість продукції.

Для оперативного контролю за витратами виробництва слід узагальнювати інформацію щодо виявлених щоденних відхилень на рівні бригад і цехів – за день (зміну), п'ятиденку та декаду; на рівні підприємства – за потребою. Узагальнені результати відхилень від норм використання сировини за ці періоди доцільно відображати за допомогою Машинограми-відомості відхилень від норм, яка формується на АРМ бухгалтера з обліку витрат на кожну декаду місяця. Оперативні знання про відхилення за видами продукції і центрами відповідальності з указаними причинами і відповідальними за ці відхилення, сприятимуть прийняттю коригуючих рішень з метою припинення перевитрат ресурсів прямо в ході виробничого процесу.

Проведене дослідження засвідчило, що на досліджених переробних підприємствах нормативне господарство не відповідає вимогам оперативного і ефективного обліку та контролю за витратами. Зазвичай виникають ситуації, коли при внесенні змін до технологічного процесу чи при освоєнні нових видів продукції норми вчасно не переглядаються і не коригуються, а якщо і переглядаються, то інформація про це надходить до бухгалтерії з запізненням на 20-30 днів. Це призводить до значних відхилень від норм, які не відображають дійсний стан справ у виробництві та не дозволяють контролювати формування собівартості молокопродукції відповідно до вимог управління сучасним молокопереробним підприємством.

3 метою удосконалення системи контролю норм і нормативів на переробних підприємствах доцільно застосовувати схему організації цього контролю за визначеними центрами відповідальності, видами контролю і норм (табл. 6).

Таблиця 6

Організація оперативного контролю за нормами витрат на переробних підприємствах

Види норм	Види контролю	Цехи основного виробництва	Цехи допоміжного виробництва	Відділ головного технолога	Відділ головного інженера	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Бухгалтерія	Адміністрація	Відділ нормування
Норми витрат сировини	Попередній			+		+			+
	Оперативний	+	+	+			+	+	+
	Заклучний			+			+	+	+
	Вибірковий	+	+					+	
Норми витрат основних і допоміжних матеріалів	Попередній			+	+	+			+
	Оперативний	+	+	+	+		+	+	+
	Заклучний			+	+		+	+	+
	Вибірковий	+	+	+				+	
Норматив транспортно-заготівельних витрат	Попередній				+	+		+	+
	Оперативний					+		+	+
	Заклучний				+	+		+	+
	Вибірковий				+	+		+	+
Норми технологічних витрат	Попередній			+	+				+
	Оперативний	+					+	+	+
	Заклучний			+			+	+	+
	Вибірковий	+			+			+	+
Норми витрат палива, енергії, води і холоду на технологічні цілі	Попередній	+		+	+			+	+
	Оперативний		+				+	+	+
	Заклучний			+	+		+	+	+
	Вибірковий	+	+					+	+
Норми витрат на утримання і експлуатацію обладнання	Попередній				+				+
	Оперативний		+				+	+	+
	Заклучний				+		+	+	+
	Вибірковий		+				+	+	+
Норматив змінних і постійних загально виробничих витрат	Попередній			+	+	+		+	+
	Оперативний	+	+					+	+
	Заклучний			+	+	+	+	+	+
	Вибірковий	+	+			+		+	+
Норми витрат робочого часу і розцінки трудових витрат	Попередній						+		+
	Оперативний	+	+				+	+	+
	Заклучний						+	+	+
	Вибірковий	+	+					+	+
Нормативи доплат	Попередній						+		+
	Оперативний	+	+				+	+	+
	Заклучний						+	+	+

	Вибірковий Наскрізний	+	+				+	+	+
Нормативи чисельності робітників і фонду заробітної плати	Попередній						+		+
	Оперативний	+	+				+	+	+
	Заклучний						+	+	+
	Вибірковий Наскрізний	+	+				+	+	+

Дослідження показали, що найефективною є організація контролю при наявності на підприємстві відділу нормування, який відповідає за встановлення і контроль норм і нормативів, і є координуючим центром їх систематизації, розробки, затвердження, перегляду та контролю. Спеціалісти даного відділу мають здійснювати попередній, оперативний, заключний і наскрізний контроль за витратами підприємства, що сприятиме узагальненню інформації щодо відхилень від норм, забезпечить вчасний перегляд цих норм та попередить виникнення понаднормативних витрат.

Технологічні особливості переробного виробництва зумовлюють значну залежність ефективності оперативного контролю витрат від ступеня інтеграції економічного і технологічного контролю за процесом переробки сировини і випуску готової продукції.

Проведені дослідження показали, що в організації технологічного контролю на підприємствах галузі є цілий ряд недоліків. Так, контроль якості сировини не є системним, носить періодичний характер, а результати цього контролю не відображаються в первинних документах з відпуску сировини у виробництво. Технологічний контроль процесу виробництва через відсутність вимірювальних приладів часто носить візуальний характер, що призводить до порушення технологій, якість продукції при цьому не відповідає встановленим вимогам.

Наприклад, хоча Інструкцією з техніко-хімічного контролю передбачено перевіряти кількісні і якісні параметри сировини після пастеризації і охолодження, на практиці майстром контролюється тільки час проведення пастеризації. В результаті дані технологічного контролю не мають виходу на економічні показники внутрішньогосподарського обліку, що унеможливило

здійснення оперативного контролю витрат сировини у виробництві і визначенню впливу якості цієї сировини на вихід готової продукції.

Враховуючи специфіку комплексного характеру переробного виробництва, для ефективного, повного контролю за процесом виробництва та встановлення реальних виробничих витрат і втрат пропонується алгоритм автоматизованої інтеграції показників щоденного хіміко-технологічного і облікового контролю витрат виробництва на АРМ фахівців (операторів, майстрів, технологів, начальників цехів та ін.) на основі використання матеріальних балансів сировини.

На початку в єдину базу даних вводиться технологічна (на основі приладів і лічильників) і облікова (на основі даних інвентаризацій і аналітичних розрахунків) інформація про хід процесу виробництва за виділеними місцями контролю в ході технологічного процесу. При цьому для обліку і контролю виробничих витрат використовуються матеріальні і жирові баланси сировини, які розробляються спеціалістами технологами і основою яких є взаємозв'язок натуральних та вартісних характеристик витрат при виробництві продукції. Після занесення отриманої фактографічної інформації в єдину базу даних автоматично формуються масиви вихідних машинограм про витрати і про виявлені відхилення від норм за місцями їх виникнення.

При застосуванні даного алгоритму існує можливість в діалоговому режимі здійснювати оперативний контроль ступеня використання складових частин молока, витрат сировини та виходу продукту для прийняття коригуючих рішень в ході технологічного процесу.

Відповідно до загальної концепції зниження собівартості продукції галузі розроблені рекомендації з комплексної автоматизації управління молокопереробним підприємством, пропонується методика аналізу взаємозв'язку “витрати-обсяг виробництва-прибуток”, аналізу маржинального прибутку та рентабельності, економіко-математичне моделювання розрахунку оптимальної рецептури молокопродуктів, що дасть змогу в мережі АРМ фахівців контролювати динаміку і поведінку витрат, визначати оптимальний

асортимент і обсяги виробництва окремих видів продукції для забезпечення достатнього рівня рентабельності діяльності.

Література

1. Инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях маслосыродельной и молочной промышленности: Утв. Мин.мясной и молочной пр-ти СССР 30.08.74 г. №2.

2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000/Перекл. з англ. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. наказом Державного комітету промполітики України від 02.02.2001 р. № 47.

4. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг): Затв. пост. Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. № 473.

5. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. – К.: Вища шк., 1994. – 364 с.

6. Белуха Н.Т. Бухгалтерский учет на автотранспортах предприятия: Учебник. – М.: Транспорт, 1989. – 261 с.

7. Калькуляция себестоимости в промышленности: Учебное пособие/ В.А. Белобородов, А.П. Чечета, В.Т. Слабинский. – М.: Финансы и статистика, 1989 – 279 с.

8. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н. Бухгалтерский учет затрат на производство.// Бухгалтерский учет. – 2001. – № 17 – 21.

9. Криницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 120 с.

10. Литвин Ю.Я., Олійник В.М. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні). – Тернопіль: Збруч, 1995. – 219 с.

11. Луговой А.В. Попередельный метод учета затрат// Бухгалтерский учет. – 2000. – № 24. – С. 36 – 42.

12. Наринский А.С., Гаджиев Н.Г. Контроль в условиях рыночной экономики. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 176 с.

13. Николаева О.Є., Шишкова Т.В. Управленческий учет. – М.: УРСС, 2000. – 368 с.

14. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия/ Б.И.Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.

Зінченко О.В., Сайко К.І.

МЕТОДИКА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТА КОНТРОЛЬ ЗА ЇЇ ФОРМУВАННЯМ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ

Анотація. Висвітлені питання удосконалення обліку та контролю витрат виробництва і зниження собівартості продукції на підприємствах переробної промисловості. Визначено основні проблеми галузі та напрями їх вирішення. Критично оцінено існуючу організацію та методологію обліку і контролю витрат виробництва молокопродуктів щодо їх відповідності сучасним вимогам управління.

Ключові слова: промисловість переробна, облік, калькулювання, собівартість, контроль.

ANNOTATION. This thesis deals with the solution of problematical tasks of the accounting regulations and efficient controlling of manufacturing costs in the new marketing conditions. The tendency of the development of dairy industry and its problems, the influence of its structural and technological factors on the nature of expenses are investigated. This work estimates the operating structure and the methodology of accounting and control of the costs and product costing in dairy industry. And the ways of their further development have been defined.