

**Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»**

**Присвячується 50-й річниці
освітньої діяльності університету та
40-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту**

**Ольга Карпенко
Ганна Соболю**

**НЕПОВНА СОБІВАРТІСТЬ:
теорія і практика обліку,
аналізу, контролю**

МОНОГРАФІЯ

**ПОЛТАВА
РВВ ПУЕТ
2011**

УДК 657.47
ББК 65.052.9(4Укр)21
К26

Рекомендовано до друку вченою радою Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» від 19 травня 2010 р., протокол № 5

Рецензенти: *О. В. Шевчук*, д.е.н., професор, перший проректор Національної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України; *Л. В. Нападовська*, д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету

Карпенко О. В.

Неповна собівартість: теорія і практика обліку, аналізу, контролю : монографія / О. В. Карпенко, Г. О. Соболев. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 241 с.

ISBN 978-966-184-117-7

У монографії висвітлено комплекс організаційно-методичних засад застосування в управлінні витратами системи калькулювання неповної собівартості. Особливу значимість, на думку авторів, набуває розробка методичного забезпечення практичного впровадження системи калькулювання неповної собівартості на підприємстві.

Монографія орієнтована на широку цільову аудиторію – вчених, викладачів навчальних закладів, докторантів, аспірантів, магістрантів, а також фахівців, які займаються проблемами розвитку обліку, контролю та аналізу.

УДК 657.47
ББК 65.052.9(4Укр)21

ISBN 978-966-184-117-7

© О. В. Карпенко, Г. О. Соболев, 2011 р.
© Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет, економіки і торгівлі», 2011 р.

ЗМІСТ

<i>Передмова</i>	4
РОЗДІЛ 1. РОЗВИТОК ТЕОРІЇ КАЛЬКУЛЮВАННЯ НЕПОВНОЇ СОБІВАРТОСТІ	6
1.1. Собівартість як предмет дослідження науки і практики	6
1.2. Сучасні підходи до калькулювання неповної собівартості.....	31
<i>Резюме</i>	44
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ НЕПОВНОЇ СОБІВАРТОСТІ: НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ	47
2.1. Організація обліку і калькулювання неповної собівартості: протиріччя теорії та практики	47
2.2. Неповна собівартість у системі рахунків бухгалтерського обліку.....	68
2.3. Перспективи формування внутрішньої звітності в системі управління витратами на основі калькулювання неповної собівартості.....	75
<i>Резюме</i>	94
РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ НЕПОВНОЇ СОБІВАРТОСТІ ЯК ОСНОВА КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ	97
3.1. Бюджетування на основі калькулювання неповної собівартості як інструмент контролю.....	97
3.2. Практика застосування аналізу на основі маржинального підходу	107
3.3. Матричний підхід в обґрунтуванні управлінських рішень та їх ефективності.....	126
<i>Резюме</i>	134
РОЗДІЛ 4. НЕПОВНА СОБІВАРТІСТЬ: ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ У ПРАКТИКУ УПРАВЛІННЯ	136
4.1. Діагностика системи управління витратами.....	136
4.2. Впровадження калькулювання неповної собівартості..	147
4.3. Підготовка кадрів у сфері управлінського обліку	153
<i>Резюме</i>	167
<i>Список використаних джерел</i>	169
<i>Додатки</i>	190

ПЕРЕДМОВА

Ускладнення механізму управління ефективністю діяльності підприємств вимагає удосконалення інструментарію прийняття управлінських рішень.

Калькулювання неповної собівартості розширює межі класичних функцій управління і дозволяє більш об'єктивно оцінити витрати і доходи основної діяльності підприємства, обґрунтувати рішення з оптимізації витрат, збільшення прибутку, удосконалення структури асортименту та напрямів збутової політики, скласти бюджет основної діяльності, оцінити наслідки управлінських рішень, виявити пріоритетні заходи наступного контролю тощо.

Водночас, впровадження системи калькулювання неповної собівартості на вітчизняних підприємствах не має комплексного характеру, більшість положень залишаються теоретичними наробками, що не дозволяє одержати очікуваний економічний ефект за результатами управлінських рішень. Відсутність системності в обґрунтуванні, прийнятті і реалізації управлінських рішень на основі калькулювання неповної собівартості є причиною завищення їх «ціни».

Вирішення проблеми управління ефективністю діяльності підприємств на основі калькулювання неповної собівартості визначає актуальність дослідження. Головним завданням монографії є висвітлення теоретичних і практичних аспектів калькулювання і обліку неповної собівартості, контролю й аналізу для прийняття управлінських рішень.

На думку авторів, система калькулювання неповної собівартості є основою обґрунтування управлінських рішень в умовах економічної невизначеності. Її впровадження у практику діяльності вітчизняних підприємств вимагає комплексного підходу, який охоплює функції обліку, контролю, аналізу та підготовку кадрів.

Дослідження концепцій, позицій представників наукових шкіл, поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених щодо проблем управління собівартістю для прийняття управлінських рішень дозволило авторам усвідомити життєвість запропонованого підходу та необхідність його адаптації до існуючого механізму управління витратами підприємства.

Монографія містить чотири розділи, об'єднаних цільовою спрямованістю та логічною послідовністю вирішення наукової

проблеми. Монографію підготовлено відповідно до плану науково-дослідних робіт ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» за темами «Організаційно-методичні аспекти удосконалення управлінського обліку суб'єктів господарювання» (державний реєстраційний номер 0109U006739), «Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (державний реєстраційний номер 0110U002214).

Монографія є синтезом наукового наробку та практичного досвіду. Значимість результатів дослідження полягає у

- теоретико-методичному обґрунтуванні системи калькулювання неповної собівартості продукції в умовах обліку відхилень від нормативних витрат для покращення ефективності управління витратами в умовах економічної невизначеності;

- удосконаленні системи бюджетів з метою підвищення функції контролю витрат основної діяльності;

- формалізації інструментів аналізу на основі системи калькулювання неповної собівартості для прийняття управлінських рішень;

- систематизації заходів із впровадження системи калькулювання неповної собівартості у практику управління.

Монографія орієнтована на широку цільову аудиторію – вчених, викладачів вищих навчальних закладів, докторантів, аспірантів, магістрантів, а також фахівців, які займаються проблемами розвитку обліку, контролю та аналізу.

Автори висловлюють щире подяку ректору ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» Олексію Олексійовичу Нестулі за підтримку, рецензентам: Любові Василівні Нападовській, Володимирі Олександровичу Шевчуку за об'єктивність оцінки, критичність зауважень, а також працівникам редакційно-видавничого відділу університету.

РОЗДІЛ 1. РОЗВИТОК ТЕОРІЇ КАЛЬКУЛЮВАННЯ НЕПОВНОЇ СОБІВАРТОСТІ

Визначення неповної собівартості пов'язано з необхідністю формування відносно незмінних на одиницю продукції (за будь-якого обсягу випуску) неповних витрат... Запровадження та використання системи «директ-костинг» суттєво переорієнтує систему обліку та контролю.

Нападовська Л. В. [117, с. 300]

1.1. Собівартість як предмет дослідження науки і практики

Умови ринку ХХІ століття, складність виробничого процесу, широкий асортимент продукції (робіт, послуг), значна залежність діяльності від попиту вимагає від суб'єктів господарювання не лише удосконалення відповідних технологій виробництва, а і пошуку нових методів управління діяльністю і, в першу чергу, собівартістю продукції. Організація і методика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції відповідно до чинних регламентів не повною мірою відповідає сучасним вимогам управління. У контексті управління витратами дилемою є різночитання поняття «собівартість». Зазначене зумовлює потребу уточнення змісту собівартості продукції як центральної категорії управління витратами.

Термін «собівартість» згадується з 1912 р. у працях О. П. Рудановського, М. П. ТерДавидова, Н. Ф. фон Дітмара замість чотирнадцяти різновидів синонімів, які використовувались у той період часу з метою визначення сутності цього поняття [108, с. 107].

Погляди на зміст, структуру і порядок калькулювання собівартості вражають всебічністю підходів. Нове бачення формування собівартості продукції було своєрідною «революцією» на кожному з етапів розвитку облікової думки.

Прообразом сучасного обліку витрат і калькулювання можна вважати зарубки на піраміді Хеопса у Давньому Єгипті, які символізували загальну величину витрат на харчування рабів і робітників-будівельників. Аналогічні способи накопичення інформації про витрати використовувались у Давній Греції на стіні Парфенона [108, с. 104; 213]. Документи, які дійшли до сучасних дослідників, дозволили встановити, що в Давній Греції

щоденно встановлювались норми виробітку, відрядні розцінки, норми накладних витрат.

Дослідження долітературного періоду розвитку бухгалтерського обліку свідчить, що у звітності Барселонського відділення компанії купця-банкiera Франческа ди Марко Датіні за 1399 р. виокремлено витрати торгівлі та за валютними (банківськими) операціями [213, с. 137–138]. Серед бухгалтерських документів Барселонського відділення знайдені приклади калькуляцій, які й досі мало досліджені.

Італійський вчений-практик А. Казанова (1558 р.) пропонував використовувати позамовну калькуляцію в суднобудівництві. Цей метод калькулювання був найпершим [108, с. 104].

Роберт Гамільтон перший підкреслив необхідність обчислення результативності за кожним переділом (Абердин, 1788 р.).

Чарльзу Беббіджу належить думка про необхідність калькулювання одиниці продукції [191, с. 14].

У своїх працях Л. Мезієр наполягав на використанні безпівфабрикатного варіанту обліку витрат (Франція, 1857 р.).

У Франції у другій половині XIX ст. Ж. Б. Курсель-Синель розробив методику калькулювання собівартості за переділами, поглибивши ідею Р. Гамільтона. Ж. Б. Курсель-Синель пропонував у якості бази розподілу непрямих витрат використовувати прямі та визначати щорічно повну собівартість.

У німецькій науковій бухгалтерській школі А. Кальмес розмежовував три різновиди калькуляції: одиничну, валову, серійну.

Одночасно у Німеччині Йоганн Фрідріх Шер запропонував виокремлювати попередільні, фактичні, наступні калькуляції. Й. Ф. Шер сформулював дев'ять правил калькулювання, які протягом значного періоду використовувались у практичній діяльності.

Ч. Гаррісон здійснив переворот в обліку створенням системи стандарт-кост, яка передбачала складання попередньої калькуляції і жорстке нормування майбутніх витрат. На її основі, а також у результаті розвитку ідей Е. Е. Фельдгаузена, у 30-х роках XX ст. М. Х. Жебраком і Е. Г. Ліbermanом сформульована думка про застосування нормативного підходу при калькулюванні собівартості продукції, що цілком відповідало цілям управління у період НЕПу (Росія).

У 1936 р. на основі ідей Дж. М. Кларка, концепції Д. Фелса і Е. Гарке Джонатаном Харісом було запропоновано виокремити із собівартості продукції умовно-змінні витрати. Таким чином,

вперше було сформульовано і оприлюднено у бюлетені Національної асоціації промислового обліку концепцію директ-костингу, яка одержала широке визнання лише у 60-і роки ХХ ст.

60-тими роками ХХ ст. відбувся розвиток ідей обліку витрат за центрами відповідальності Джоном А. Хігенсом, методу «тариф – година – машина» Спенсера Тукера, методу «Точно у строк». Збагачення облікової думки новими напрямками розвитку системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції зумовило становлення у цей період управлінського обліку як потужної основи інформаційного забезпечення управлінських рішень.

Удосконалення управлінського обліку витрат зумовило виникнення полеміки науковців щодо об'єкту калькулювання. Об'єкт калькулювання навіть ототожнювався з калькуляційною одиницею. Різницю між ними обгрунтував І. І. Поклад, вважаючи, що калькуляційні одиниці є вимірником об'єкту калькулювання [145, с. 71]. Його позицію підтримали І. О. Басманов, І. О. Ламикін [7; 87, с. 130].

М. С. Рубінов і О. С. Наринський розуміли під об'єктом калькулювання продукт певної споживчої вартості [123, с. 44], О. Ш. Маргуліс – вид продукції [95], П. С. Безруких – окремий виріб, роботу, послугу, групу однорідних виробів [8, с. 298], І. О. Ламикін – види робіт [87, с. 25], М. Г. Чумаченко – одиницю продукції [221, с. 33], Б. В. Івашкевич, Б. І. Валуєв – продукцію в розрізі преїскурантних номерів [14; 48, с. 90].

Розвиток методів калькулювання собівартості та уточнення об'єкту калькулювання визначало склад і структуру витрат, що відносяться на собівартість продукції. Зокрема, Ж. Г. Курсель-Сенель вважав, що до складу собівартості необхідно включати прямі (особливі) й непрямі (загальні) витрати. До складу непрямих витрат було віднесено амортизацію, заробітну плату підприємця в межах загальноприйнятої плати управителям, страхові внески, витрати із ремонту, сформовані резерви на майбутні витрати. У складі прямих витрат чільне місце посідали матеріальні витрати й витрати із заробітної плати [108, с. 105].

А. Гільбо пропонував включати до складу собівартості три елементи: сировину, заробітну плату, загальні витрати.

Наприкінці ХІХ – початку ХХ ст. у Великобританії була розповсюджена практика розподілу виробничих витрат на прямі, місцеві (цехові), загальні. До складу собівартості, яка визна-

чалась щомісячно, включались всі прямі й місцеві (затрати), а також частина загальних. Не включались до складу собівартості загальні витрати (утримання майстерень, витрати на рекламу, орендна плата), які наприкінці фінансового року списувались у дебет рахунку «Збитки і прибутки».

Вже представник французької бухгалтерської наукової школи 20-х років ХХ ст. Леон Батардон довів доцільність включення до складу собівартості тільки прямих витрат і списання на рахунок Збитків і прибутків – непрямих.

У Росії у другій половині ХІХ ст. П. І. Рейнбот запропонував визначати собівартість готової продукції щорічно в кінці поточного року шляхом ділення прямих і частини накладних витрат, які відносились до конкретної майстерні, на обсяг готової продукції.

На початку ХХ ст. О. І. Гуляєв до складу собівартості включав матеріали, заробітну плату, затрати механічної, електричної сили та амортизацію (якщо вони беруть участь у створенні окремого виду готової продукції). Він запропонував розподіляти непрямі витрати між виробами пропорційно заробітній платі, а також вести аналітичний облік за кошторисними (обліковими) цінами. Різниця між фактичною та кошторисною собівартістю списувалась на рахунок «Збитки і прибутки».

Л. І. Гомберг розподіляв витрати на постійні та змінні, а також розробив оригінальний метод формування послідовної (ринкової) собівартості. За оприлюднення такої методики він отримав золоту медаль у Франції.

Період радянських часів характеризує становлення нормативного обліку витрат, калькулювання нормативної собівартості та контролю відхиленням від нормативів. Вітчизняний досвід обліку у цьому напрямі пов'язаний з іменами М. Х. Жебрака, Г. Г. Крюкова.

З 40–50 років ХХ ст. відбувається централізоване впровадження калькулювання нормативної собівартості у промисловості через затвердження положень та галузевих інструкцій з планування й калькулювання собівартості продукції. Зокрема, Основними положеннями з планування, обліку і калькулювання собівартості промислової продукції (1955 р.) було регламентовано застосовувати цю систему калькулювання промисловими підприємствами в обов'язковому порядку. Подальшим пріоритетним напрямом розвитку обумовлених ідей було удосконалення системи нормування на рівні держави.

Водночас у цей період відбулось закладення фундаменту розвитку вітчизняної наукової думки у сфері калькулювання собівартості продукції. Історичною спадщиною сучасних дослідників управлінського обліку залишаються ідеї, описані у роботах І. А. Басманова, П. С. Безруких, О. С. Бородкіна, А. М. Галагана, В. Б. Івашкевича, А. Ш. Маргуліса, В. Ф. Палія, С. С. Сатубалдіна, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка.

У ХХІ ст. як у зарубіжній, так і вітчизняній науці і практиці господарювання відбувається поглиблення ідеї калькулювання собівартості продукції відповідно до цілей управління витратами (табл. 1.1). З 1993 р. по 2009 р. в Україні було захищено 26 дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)¹, присвячених проблемі калькулювання собівартості продукції.

За цей період 40 із захищених дисертацій було присвячено проблемам становлення управлінського обліку в Україні, які прямо чи опосередковано вирішували завдання удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Серед них, фундаментальною науковою роботою з управлінського обліку залишається докторська дисертація Л. В. Нападівської (2002 р.) [119]. Пік розвитку наукової думки у цьому напрямі припадає на 2006 р. (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Динаміка захисту дисертацій з проблем управлінського обліку та управління собівартістю за спеціальністю «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» (за видами економічної діяльності) за 1993–2009 рр.

¹ До жовтня 2006 р. – спеціальність 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» [100]

Таблиця 1.1

**Основні системи та методи обліку витрат та
калькулювання собівартості продукції**

<i>За фактичними витратами</i>			<i>За повнотою включення витрат до собівартості</i>		
Калькулювання фактичної собівартості	Калькулювання нормативної собівартості	Стандарт-кост	Повна собівартість	Неповна собівартість	Жорсткий директ-костинг
<i>За об'єктами калькулювання</i>				<i>За цільовою спрямованістю</i>	
Калькулювання за замовленнями	Калькулювання за переділами	Калькулювання за процесами	Калькулювання за операціями	Таргет-кост	Кайзен-кост
<i>Елементи методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції</i>					
<i>Спосіб розподілу непрямих витрат</i>		<i>Час здійснення калькулювання</i>		<i>Число об'єктів калькулювання</i>	
Метод однокоефіцієнтного калькулювання	Метод багатокоефіцієнтного калькулювання (диференційований підхід)	Метод апіорного калькулювання	Метод апостеріорного калькулювання	Однопродуктовий метод калькулювання	Багатопродуктовий метод калькулювання

Аналізуючи галузеву спрямованість наукових здобутків, необхідно відмітити, що суб'єктами дослідження виступили як господарські одиниці матеріального виробництва, так і сфери виконання робіт, надання послуг (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Групування дисертацій на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук з проблем калькулювання
собівартості продукції за спеціальністю 08.00.09
«Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» (за видами
економічної діяльності) за 1993–2009 рр.
за галузевим спрямуванням**

Галузь діяльності суб'єкта дослідження	Автори елементів наукової новизни з проблем калькулювання собівартості продукції
<i>Матеріальне виробництво:</i>	
виноградарство	О. А. Лукашова (2005 р.)
виробництво друко- ваних видань	Л. В. Почапська (2003 р.)
виробництво ковбасних виробів	В. В. Ходзицька (1999 р.)
виробництво конди- терських виробів	Бріма Кеннет (1999 р.)
виробництво хліба і хлібобулочних виробів	В. М. Мариновський (1996 р.), М. В. Корягін (1999 р.), С. В. Шляхов (2007 р.)
гірничовидобувна галузь	О. П. Погрібна (2001 р.)
гумовотехнічне виробництво	С. Л. Іваніна (2006 р.)
інформаційно-обчис- лювальне обслугову- вання	О. В. Самборський (1993 р.)
лісове господарство	Б. М. Богач (2008 р.)
м'ясопереробне ви- робництво	Ю. Ю. Корнієнко (2002 р.)
машинобудування	Н. Я. Рожко (2000 р.)
молокопереробна промисловість	К. Г. Юрченко (2002 р.), В. І. Довбуш (2008 р.)
плодоовочева кон- сервна промисловість	Т. В. Трофімова (2001 р.)
ресторанне господарство	О. В. Чумак (2006 р.)
рибне господарство	І. С. Торопова (2000 р.)

Галузь діяльності суб'єкта дослідження	Автори елементів наукової новизни з проблем калькулювання собівартості продукції
цукрове виробництво	Н. В. Михайлицька (2002 р.), В. І. Євдошак (2006 р.)
швейне виробництво	С. Р. Яцишин (2003 р.), О. О. Заремба (2005 р.)
<i>Сфера виконання робіт, надання послуг:</i>	
автотранспортні послуги	Л. Ф. Андрєєва (1998 р.)
послуги залізниці	М. В. Андрєєва (2002 р.)
освітні послуги	С. В. Сисюк (2008 р.)

Крім того, формування собівартості продукції та її вплив на ефективність діяльності є предметом наукових інтересів вчених інших спеціальностей. Зокрема, А. М. Москаленко досліджував проблеми формування собівартості сільськогосподарської продукції (спеціальність 08.07.02 – економіка сільського господарства і АПК, 1995 р.), К. М. Рудь – удосконалення системи управління витратами будівництва як фактор зниження його собівартості (спеціальність 08.07.03 – економіка будівництва, 2002 р.).

І. В. Охріменко у 2009 р. захистив дисертацію на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук на тему «Витрати та собівартість в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств» за спеціальністю 08.00.04 – економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності).

Практичній реалізації наукових наробок вчених сприяє стрімкий розвиток ринкових умов в Україні.

Для підприємств окремих галузей діяльності розроблені й оприлюднені Методичні вказівки щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг), які мають рекомендаційний характер.

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості об'єкт обліку витрат визначає вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [99, п. 513]. Таким чином, акцент калькулювання собівартості продукції для цілей управління перенесено до сфери дії управлінського обліку.

Організація управлінського обліку дозволяє керівництву, в першу чергу, покращити якість управління операційною діяльністю. За своєю сутністю, ця система є сукупністю форм управлінських звітів, які надають можливість менеджерам аналізувати процес формування витрат; розподіляти витрати за об'єктами калькулювання, відділами (підрозділами) підприємства та напрямками діяльності; здійснити необхідні аналітичні розрахунки (точки беззбитковості, рентабельності, оборотності активів, вартості одного робочого місця, ринкової вартості бізнесу, структури витрат тощо); прослідкувати за ефективністю попередніх управлінських рішень.

Відсутність на підприємстві адекватно функціонуючої системи управлінського обліку, зумовлює виникнення низки проблем, які узагальнено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Наслідки неякісно організованої системи
інформаційного забезпечення управління витратами
і собівартістю продукції**

Завдання інформаційного забезпечення	Економічні наслідки неналежної реалізації завдань
Закріплення положень з організації управлінського обліку у внутрішніх регламентах (положенні про бухгалтерію, посадових інструкціях)	Відсутність чіткого розмежування функціональних обов'язків працівників облікового апарату; неузгодженість роботи з іншими структурними підрозділами підприємства
Відокремлення функції координування роботи спеціалістів з управлінського обліку	Відповідальність за організацію управлінського обліку покладена на іншого працівника бухгалтерії (зокрема головного бухгалтера), що збільшує час на підготовку необхідної інформації та відволікають від виконання основних посадових обов'язків
Створення центрів відповідальності	Порушення руху потоків облікової та управлінської інформації
Складання бюджетів	Прийняття економічно необґрунтованих рішень, відсутність аналізу причин невідповідностей та відповідних попереджувальних дій
Націленість звітів на прийняття конкретного управлінського рішення	Збільшення часу на розуміння менеджером облікової інформації та вибір необхідних показників для вирішення проблеми

Завдання інформаційного забезпечення	Економічні наслідки неналежної реалізації завдань
Розробка макетів внутрішньої звітності	Неузгодженість роботи з іншими структурними підрозділами підприємства; надання менеджера зайвої інформації, нерозкриття ключових інформаційних показників, необхідних для управління
Розробка облікових номенклатур	Підвищення часу на обробку звітної інформації
Калькулювання собівартості продукції відповідно до цілей управління	Одержана інформація є нерелевантною у контексті прийняття управлінських рішень
Розрахунок відхилень від норм	Нейтралізація системи внутрішньогосподарського контролю; створення ідеальних умов для зловживань
Аналіз відхилень в розрізі центрів відповідальності, причин, відповідальних осіб	Некоректне віднесення витрат, втрат на об'єкти калькулювання, їх недостовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку; послаблення трудової дисципліни персоналу, викривлення фінансового результату
Дотримання термінів документообороту управлінської бухгалтерії	Несвоєчасна обробка облікової інформації; затримка прийняття оперативних рішень; порушення психологічного клімату в колективі
Розуміння бухгалтером з обліку витрат стратегічної мети діяльності	Виконання бухгалтером лише технічної сторони облікового процесу; надання менеджеру нерелевантної інформації
Класифікація витрат відповідно до завдань управління	Втрата повноцінного контролю менеджерами над порядком формування і списання витрат, функціональна обмеженість застосування інструментів управління витратами
Економічно обґрунтований вибір бази розподілу непрямих витрат	Викривлення виробничої собівартості, ціни реалізації при фіксованому рівні рентабельності

Очевидно, що економічні наслідки неналежної реалізації окремих завдань інформаційного забезпечення управління витратами і собівартістю продукції нівелюють переваги управлінського обліку загалом.

Світовою практикою управлінського обліку виділено три основні правила управлінського обліку: застосування підходу з позиції ефективності; рівновелика увага до поведінки менеджерів та технічного забезпечення реалізації управлінського рішення; запровадження концепції різних витрат для різних цілей [212, с. 38–40].

Нам імпонують головні критерії вимог до управлінського обліку, сформульовані Л. В. Нападовською: відповідність потребам управління, постійне удосконалення, активний вплив на систему управління з метою постійного підтвердження своєї корисності [120].

Безумовно, найістотнішою з них є активний вплив на систему управління, оскільки вона розкриває сутність управлінського обліку – підготовка інформації для виконання менеджерами їх функцій. Зауважимо, що обрана модель обліку повинна забезпечити повноцінне управління ресурсами інформаційного забезпечення (табл. 1.4): об'єктивність формування джерела інформаційного потоку, коригування напряму його руху, швидкості обробки та передачі, інтенсивності тощо.

Таблиця 1.4

Процедури управління ресурсами інформаційного забезпечення управління витратами

Етапи управління ресурсами інформаційного забезпечення	Процедури управління
1. Визначення мети та основних завдань, напрямів розв'язання управлінської проблеми	Відповідно до умов мікро- та макросередовища Розробка бюджетів, кошторисів, планів
2. Збір інформації	Оцінка джерел інформації з точки зору достовірності, повноти, доступності Визначення прийомів одержання вихідної інформації Призначення особи, відповідальної за збір відповідних даних
3. Фіксація необхідних показників	Розробка макетів звітів внутрішньогосподарського призначення відповідно до мети управління

Етапи управління ресурсами інформаційного забезпечення	Процедури управління
4. Контроль достовірності облікових показників	Зіставлення Взаємозвірка Арифметична перевірка Перевірка по суті Формальна перевірка
5. Аналіз вихідної інформації	Аналітичні процедури відповідно до управлінської проблеми Представлення результатів аналізу у доступній для менеджерів формі
6. Прийняття управлінського рішення	Вибір оптимального варіанту Оцінка економічного ризику
7. Контроль впровадження управлінського рішення	Відповідно до стилю керівництва Подання звітів про виконання
8. Оцінка ефективності впровадженого управлінського рішення	Процедури комплексного ретроспективного аналізу
9. Розробка заходів щодо запобігання виникнення аналогічної управлінської проблеми у майбутньому	Відповідно до стилю керівництва

Результати дослідження якості інформаційних потоків підприємства рівня комунікацій «виробництво – бухгалтерія – управління» показали, що в цілому користувачі задоволені якістю наданої облікової інформації (дод. А). Втім застосування експедиційного опитування дозволило виявити суб'єктивність оцінок респондентів.

100 % працівників бухгалтерії досліджуваних підприємств стверджують про відповідність формування облікової інформації критерію оперативності. Між тим, під оперативністю більшість респондентів розуміють своєчасність надання такої інформації відповідно до встановленого графіку документообороту. Тільки на одному з обстежених підприємств функціонує локальна мережа підготовки та обробки облікової інформації рівня «виробництво-бухгалтерія», що створює умови для здійснення оперативного управління виробничими витратами в межах технологічного процесу.

В той же час, з точки зору менеджерів, облікова інформація відповідає критерію оперативності лише на 90,5 %. При опитуванні враховувалась думка менеджерів, які використовують інформацію про виробничу собівартість для виконання планової, прогностичної, контрольної функцій та функції оперативного управління. Втім на підприємствах державної форми власності (4,7 %) та споживчої кооперації (55 %) критерій оперативності визначається вимогами вищих органів управління. На 23,8 % підприємств функціонує система автоматизованої обробки інформації щодо витрат і калькулювання собівартості продукції, в т. ч. 19,0 % – локальна комп'ютерна мережа «бухгалтерія – економічний відділ».

Як працівники бухгалтерії, так і менеджери відмічають 100 %-ну відповідність облікової інформації вимогам об'єктивності, точності та достовірності, ґрунтуючи своє судження на дотриманні принципів організації і ведення обліку в цілому. Активна роль системи внутрішнього контролю притаманна 23,8 % суб'єктів господарювання. При цьому результати інвентаризації у виробництві не завжди мають об'єктивний характер.

Вважаючи облікову інформацію на 100 % релевантною, важливим критерієм корисності респонденти обирають достовірне відображення витрат і доходів у регістрах синтетичного та аналітичного обліку, звітності та обґрунтування ціни реалізації. Таким чином, потенціал корисності облікової інформації для планово-економічного відділу, відділів прогнозування, контролю, інших обмежень.

Проведене дослідження виявило, що бухгалтери та менеджери по-різному оцінюють змістовну корисність звітних форм про виробничі витрати та виробничу собівартість. На 57,1 % підприємств (державної власності та споживчої кооперації) відмічено уніфікованість звітних форм. З одного боку, це спрощує процес підготовки облікової інформації. З іншого боку, – уповільнює удосконалення системи обліку в умовах трансформації ринку. Використання елементів автоматизації обліку на інших підприємствах зумовлює індивідуальний підхід до формування та використання облікової інформації та розширює потенційні можливості її подальшої аналітичної обробки.

Бухгалтери оцінюють націленість звітних форм про виробничі витрати на бухгалтера тільки на 20 %, вважаючи, що більшість наданої інформації (95 %) націлена на потреби виробниц-

тва. Негативним є той факт, що досить часто можливість використання інформації іншими структурними підрозділами бухгалтерії оцінюють нейтрально.

Менеджери оцінюють націленість звітних форм про виробничу собівартість на користувача та відповідно на цілі управління на 71,4 %. Але цим критерієм охоплене лише часткове використання інформації бухгалтерії. Для обґрунтування управлінських рішень (особливо оперативних) менеджери планово-економічного відділу, відділів прогнозування, контролю тощо використовують і іншу необхідну інформацію, яка, у більшості випадків, готується за спеціальним запитом. Таким чином, роль звітної форми в управлінні виробничими витратами та собівартістю, складеної у бухгалтерії, є обмеженою. Проте сам факт можливості використання звітних форм іншими структурними підрозділами відмічено 85,7 % респондентів.

Проведене дослідження свідчить, що в цілому як працівники бухгалтерії, так і менеджери різних рівнів підприємств задоволені якісними характеристиками облікової інформації про виробничі витрати та виробничу собівартість. Проте відмічено протиріччя у ставленні до форми подання такої інформації. Працівники бухгалтерії не в достатній мірі задоволені рівнем її змістовності з огляду націленості на користувача, а корисність для інших підрозділів оцінюють нейтрально. Менеджери, надаючи належне інформативності звітних форм, не можуть їх використати у повній мірі для обґрунтування управлінських рішень внаслідок її недостатньої релевантності.

Інформаційні системи відносяться до систем, які розвиваються, що зумовлено постійним розширенням і зміною потреб споживачів інформації під впливом оточуючого середовища, зміною технічних засобів та розширенням програмного забезпечення [50, с. 25; 52]. Пов'язати процес формування облікової інформації та механізм її використання для обґрунтування управлінського рішення у повній мірі дозволяє побудова економічної моделі.

Моделювання та розробка економічної моделі управління є предметом досліджень багатьох вчених (С. Ф. Голова, Я. В. Соколова, М. Г. Чумаченка, О. М. Корольова, Л. В. Нападівської, К. М. Нарібаєва, інших) [28; 94; 190; 122, с. 246–250]. В основу одного із сучасних напрямів наукового дослідження покладено вивчення процесу моделювання системи бухгалтерського обліку

як у цілому, так і окремих ділянок обліку. Моделювання сприяє удосконаленню методики обліку, оскільки на моделях можна краще вивчити взаємозв'язки між окремими елементами системи обліку, знайти й описати невідомі раніше зв'язки, закономірності, нові шляхи його розвитку [94, с. 23].

Різноманітність джерел, форм надання, способів отримання економічної інформації, технологій її використання та зберігання зумовило потребу в удосконаленні навичок управління ресурсами інформаційної системи управління витратами. А у теоретико-методологічному аспекті обґрунтувало необхідність дослідження змісту облікової компоненти сучасної інформаційної системи управління витратами. Зокрема, дискусійним залишається питання співвідношення обліку та процедур економічного обґрунтування управлінських рішень з оптимізації витрат.

Сучасними науковцями виділено такі види економічних моделей: економіко-організаційні, економіко-математичні, обліково-економічні, функціональні, структурні [234, с. 163], а з позиції стратегічного управління розвитку набувають економетрично-інформаційні системи [160]. Погоджуючись у цілому із наведеною класифікацією, вважаємо, що модель інформаційного забезпечення управління витратами у більшій мірі повинна характеризувати тісний зв'язок обліку як процесу збору, реєстрації фактів фінансово-господарської діяльності та аналітичного обґрунтування управлінського рішення в умовах альтернатив та невизначеності. Такому уточненню відповідає визначення обліково-аналітичної моделі управління витратами.

При розробці моделі виникає низка питань організаційного та аналітичного характеру, розв'язання яких повинне забезпечити відповідність майбутньої моделі потребам управління витратами.

Узагальнюючи організаційно-методичні аспекти побудови обліку витрат на підприємствах, на рис. 1.2 нами уточнено зміст обліково-аналітичної моделі інформаційної системи управління витратами [179]. Наведена модель включає п'ять блоків:

- I – вимір господарських операцій (блоки А1-А5);
- II – застосування концепції фінансового обліку (блоки В1-В4);
- III – застосування концепції управлінського обліку (блоки С1-С5);
- IV – комунікації інформації фінансового обліку (D1- D6);
- V – комунікації інформації управлінського обліку (E1- E9).

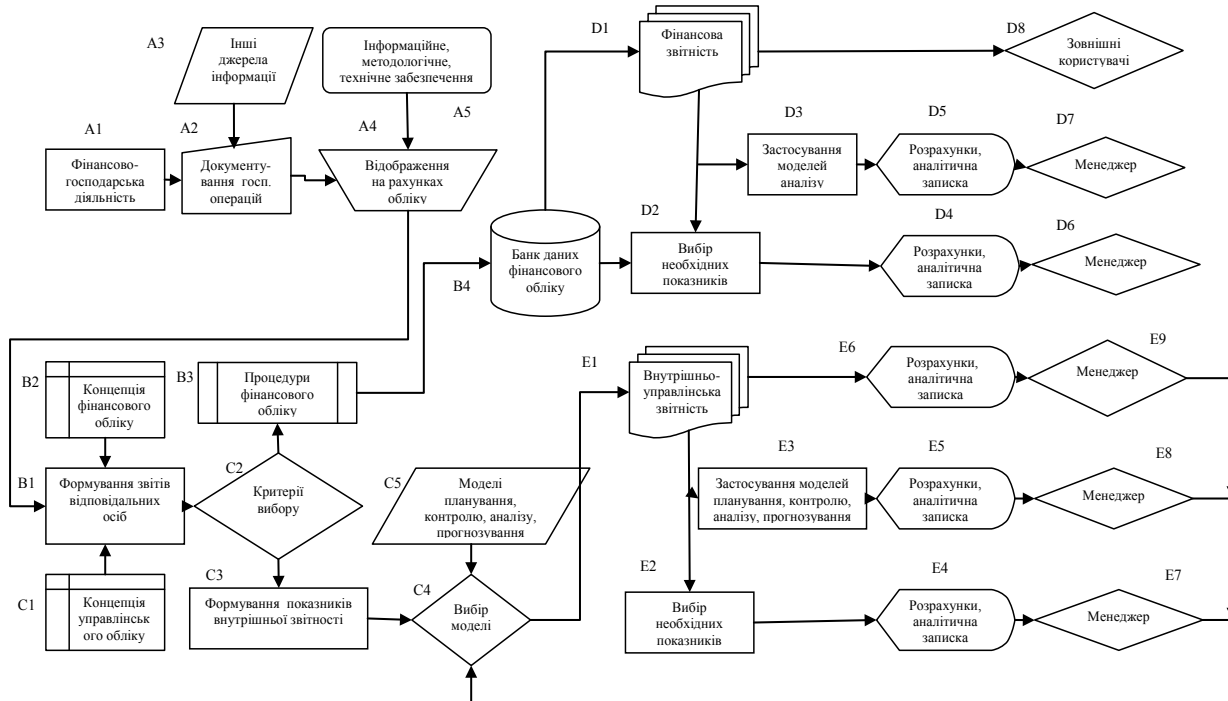


Рис. 1.2. Обліково-аналітична модель управління витратами

Перший блок є єдиним для фінансового і управлінського обліку. Він передбачає обов'язкове первинне документування всіх господарських операцій з формування витрат (А1-А3) та їх бухгалтерську обробку (А4). Форма, кількість швидкість здійснення облікових процедур прямо залежить від рівня інформаційного, методологічного та технічного забезпечення (А5).

За економічною сутністю, перший блок відповідає визначенню виробничого обліку. Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ототожнюють виробничий облік з обліком витрат, що надає інформацію для фінансового та управлінського обліку: «по суті, облік витрат є складовою частиною фінансового та управлінського обліку у тій частині, що стосується збору та аналізу даних про витрати підприємства» [212, с. 28].

Сучасний вітчизняний виробничий облік ґрунтується на об'єктивному відображенні інформації про виробничі витрати (на рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загально виробничі витрати») згідно з вимогами П(С)БО 16 «Витрати» [147] з метою відображення витрат у відповідних формах фінансової (а також статистичної, податкової) звітності.

Термін «виробничий облік» широко вживають у чинних регламентах. Так, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості визначено, що виробничий облік передбачає збір інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з виробничими витратами, їх узагальнення та групування за різними ознаками та є основою для калькулювання собівартості продукції [99]. Рівень деталізації виробничого обліку залежить від завдань, що ставляться у сфері калькулювання. Отже, виробничий облік є складовою систематичного, а отже, основою управлінського обліку.

Другий блок за призначенням є моделлю фінансового обліку. Зв'язок фінансового та управлінського обліку забезпечує етап формування звітів відповідальних осіб (В1). Зміст і форма звітів повинна враховувати концепцію як фінансового, так і управлінського обліку (В2, С1). Це забезпечує обґрунтування критеріїв вибору облікової інформації (С2) для здійснення процедур фінансового обліку відповідно до облікової політики підприємства (В3) та формування показників внутрішньої звітності (С3). Виконання процедур фінансового обліку формує банк даних фінансового обліку (В4).

Другий та третій блоки переплетені між собою, що демонструє тісний взаємозв'язок концепцій фінансового і управлінського обліку. Формування показників внутрішньої звітності (С3) здійснюється відповідно до моделі управління, що застосовуватиметься (С4). Обрана модель зумовлена, як правило, спектром моделей планування, контролю, аналізу, прогнозування, якими володіють відповідні спеціалісти (С5) та вимогами управління в особі менеджерів різних рівнів (Е7-Е9).

Четвертий та п'ятий блоки забезпечують інформаційні комунікації. Націленість на вирішення управлінських проблем відповідного рівня і визначеного ступеня точності зумовило чітке розмежування фінансового та управлінського обліку. Інформація фінансової звітності (D1) може бути використана у трьох основних аспектах.

1. На основі вибору показників фінансової звітності (D2) спеціалістами здійснюються необхідні розрахунки та висновки у формі аналітичної записки (D3), які надаються менеджеру для прийняття управлінського рішення (D6). Для виконання відповідних аналітичних процедур може вибірково використовуватись інша інформація банку даних фінансового обліку (B4).

2. Інформація фінансової звітності є джерелом для виконання розрахунків за обраною аналітичною моделлю (D3). Результатом є аналітична записка (D5), надана менеджеру для економічного обґрунтування управлінського рішення з оптимізації витрат, як правило, на стратегічному рівні управління (D7).

3. Фінансова звітність є відкритим інформаційним джерелом про стан і фінансову діяльність підприємства для зовнішніх користувачів (D8).

П'ятий блок за структурою подібний до четвертого, але відрізняється широтою застосування моделей управління. Сформована на основі обраної моделі (С4) внутрішня звітність (Е1) використовується також за трьома основними аспектами.

1. На основі вибору показників внутрішньої звітності (Е2) здійснюються нескладні розрахунки та відповідні висновки у формі аналітичної записки (Е3), які надаються менеджеру для прийняття оперативного управлінського рішення з оптимізації витрат (Е7).

2. Інформація внутрішньої звітності є джерелом для виконання розрахунків за обраними моделями планування, контролю, аналізу, прогнозування (Е3). При цьому зазначені моделі

використовуються переважно у комплексі. Результатом є детальна аналітична записка (Е5), надана менеджеру для економічного обґрунтування управлінського рішення (Е8).

3. Показники внутрішньої звітності можуть бути використані для комплексної оцінки відповідного сектора фінансово-господарської діяльності менеджером (Е6, Е9).

Отже, запропонована модель відповідає вимогам інформаційної системи: вона є інтегрованою для виконання функцій збору, зберігання, обробки і надання облікової інформації, і є з цієї позиції закритою; включає п'ять робочих підсистем (блоків); обслуговує коло осіб, відповідальних за прийняття управлінських рішень; має контур зворотнього зв'язку «менеджер – облік».

Підвищення ролі інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання посилило інтерес теоретиків та практиків до альтернативних інструментів прийняття управлінських рішень. Дискусійним залишається питання теоретичного обґрунтування межі взаємодії інструментів обґрунтування управлінських рішень – бюджетування, аналізу, контролю, інших функцій управління витратами – та концепції управлінського обліку.

Погоджуючись в цілому з концепцією елементів методу управлінського обліку, що пропонуються науковцями [3, 4, 28, 117], наполягаємо на тому, що системи інформаційних потоків планування, аналізу, контролю, прогнозування ґрунтуються на вихідних потоках інформації системи обліку, у тому числі управлінського обліку. Тому методичні прийоми планування і контролю, економічного аналізу, прийняття управлінських рішень, виокремлені Л. В. Нападовською, на наш погляд, є допоміжними. Тісний взаємозв'язок управлінського обліку з іншими складовими системи обліку та управління, обґрунтовує обов'язковість узгодження основних елементів методу з додатковими при розробці облікової моделі. А динамізм ринкових відносин зумовлює постійне розширення методичних прийомів управлінського обліку.

Таким чином, контрольно-аналітичне обґрунтування управлінських рішень з оптимізації витрат відповідає блокам D2-D5, С3-С5, Е1-Е6 загальної обліково-аналітичної моделі управління витратами (див. рис. 1.2). Уточнення місця процедур обґрунтування управлінських рішень в системі управління дозволяє чітко розмежувати функціональні обов'язки бухгалтера з традиційного бухгалтерського обліку за П(С)БО, спеціаліста з управлінського обліку, працівника контрольно-аналітичних служб. Це

сприятиме підвищенню продуктивності праці, створить умови для самоосвіти, підвищить ініціативність працівників обліково-аналітичного апарату хлібопекарного підприємства.

Проект Концепції побудови бухгалтерського обліку в Україні, розроблений В. Мосаковським, основу побудови управлінського обліку розкриває передусім через призму організації та методики управлінського обліку витрат [106]. Основою організації управлінського обліку як підсистеми інформаційного забезпечення управління витратами є обґрунтування вибору системи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції (СОВКСП). СОВКСП включає організацію обліку накопичення, реєстрації та групування витрат; калькулювання собівартості продукції відповідно до обраної методики та сукупність інструментів з управління витратами і собівартістю [182].

Дослідження наукової думки та досвіду впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах дозволили узагальнити вплив вибору відповідної СОВКСП як на організацію облікового процесу, так і на формування інформації про фінансові результати (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Вплив СОВКСП на фінансові результати основної діяльності підприємств

СОВКСП	Вплив СОВКСП на організацію облікового процесу	Моделі прийняття рішень на основі СОВКСП	Фактори впливу на фінансові результати
Система калькулювання повної собівартості	Облік виробничих та загально-виробничих витрат відповідає вимогам П(С)БО. Адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати розподіляються за єдиною базою та включаються до повної собівартості	Визначення ціни реалізації	При необґрунтованому виборі бази розподілу адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат значно викривляється економічний ефект від виробництва всієї партії продукції

СОВКСП	Вплив СОВКСП на організацію облікового процесу	Моделі прийняття рішень на основі СОВКСП	Фактори впливу на фінансові результати
Система калькулювання неповної собівартості	Ведеться відокремлений облік прямих змінних, постійних та непрямих змінних, постійних витрат. Постійні витрати розподіляються відповідно до економічно обгрунтованої бази	Визначення трансферної ціни. Розрахунків точки беззбитковості, обгрунтування альтернатив в умовах обмеженості ресурсів. Оптимізація ціни, обсягу виробництва, розміру постійних витрат	При розрахунку показників маржинального доходу та точки беззбитковості припущення про одномоментність процесів реалізації та виробництва є обгрунтованими тільки теоретично. Перевищення обсягу реалізації зумовлює зниження прибутку
Позамовна система калькулювання собівартості	Ведеться відокремлений облік витрат замовлення. Непрямі витрати відносяться на собівартість замовлення відповідно до обраної методики розподілу	Визначення ціни реалізації	Витрати матеріальних, грошових ресурсів, праці не завжди покриваються одержаними доходами. Понесені витрати та очікуваний прибуток цілком прогноуються
Система калькулювання фактичної собівартості	Передбачає розробку номенклатурних статей. Розподіл непрямих витрат здебільшого ведеться за єдиною базою розподілу	Складання фінансової звітності	Одержаний фінансовий результат використовується для оцінки діяльності підприємства в цілому

СОВКСП	Вплив СОВКСП на організацію облікового процесу	Моделі прийняття рішень на основі СОВКСП	Фактори впливу на фінансові результати
Система калькулювання нормативної собівартості	Передбачає розробку нормативів. Вимагає обліку відхилень від нормативів в розрізі причин та винних осіб	Визначення нормативної собівартості, відхилень від нормативів. Розробка бюджетів	Нормативи не завжди враховують дію непередбачених (форс-мажорних) обставин
Система калькулювання цільової собівартості	Передбачає ґрунтовну проектно-планову роботу	Визначення цільової собівартості	В умовах вітчизняного ринку складно підтримувати цільову калькуляцію на єдиному рівні
Система калькулювання на основі діяльності	Передбачає економічне обґрунтування вибору бази розподілу непрямих витрат відповідно до технологічних процесів, робіт тощо	Визначення економічно обґрунтованої собівартості	При необґрунтованому виборі фактору розподілу витрат значно викривляється економічний ефект від виробництва всієї партії продукції

Система калькулювання повної собівартості є необхідним інструментом для обґрунтування ціни реалізації продукції. Розподіл всіх витрат на виробництво та реалізацію продукції дозволяє оцінити сукупні витрати, що відносяться на відповідний продукцію. З урахуванням бажаного рівня рентабельності й кон'юнктури ринку визначається ціна реалізації [64, с. 117–124].

Разом з тим, застосування системи калькулювання повної собівартості вимагає обґрунтування бази розподілу адміністративних, збутових, інших операційних витрат.

Вивчення досвіду застосування системи калькулювання повної собівартості показує, що за базу розподілу частіше обирають обсяг виготовленої продукції. Таким чином, практиками визначається висока залежність розподілених витрат від обсягу виробництва. Насправді, залежність, від обсягу виробництва адмі-

ністративних витрат, інших операційних витрат, а в окремих випадках, витрат на збут, є сумнівною.

Визначений підхід є доцільним при виготовленні однорідної продукції протягом короткого виробничого циклу. В умовах вагшого розриву у часі процесів виробництва та реалізації продукції.

У випадку порушення ритмічності реалізації продукції, зниження ціни на ринку не дозволить перекрити сукупні витрати. Зростання ринкової ціни, на перший погляд, призведе до збільшення рівня рентабельності реалізації конкретного виду продукції. Однак, поглиблений аналіз ситуації може довести економічну недоцільність нарощування обсягів виробництва цієї продукції (внаслідок недостатнього попиту, високої вартості сировини і матеріалів, вагової частки постійних витрат у собівартості тощо).

Застосування системи калькулювання неповної собівартості є найбільш дискусійним у науковій літературі.

Відповідно до різних варіантів СОВКСП до собівартості передбачено включати змінні матеріальні («жорсткий» директ-костинг), змінні виробничі та змінні витрати [212, с. 383–386]. Такий підхід вимагає розподілу витрат за ознакою залежності від обсягу виробництва. Втім умови господарювання зумовлюють ускладнення розподілу витрат на постійні та змінні. Калькулювання неповної собівартості вимагає створення відповідних форм накопичення та списання витрат на собівартість, тощо.

Впровадження системи калькулювання неповної собівартості створює найбільш широкі можливості для управління: визначення трансферної ціни, розрахунок показників беззбитковості виробництва, оптимізації витрат та ціни реалізації, обґрунтування вибору управлінської альтернативи в умовах обмеженості ресурсів, підвищеного ризику тощо. Від того, наскільки обґрунтовано розподілені витрати та у якій мірі визначеним є взаємозв'язок «дохід від реалізації – витрати – прибуток», залежить достовірність інформації для прийняття управлінських рішень.

Разом з тим, відомо, що застосування «маржинального підходу» для обґрунтування управлінських рішень має ряд теоретичних припущень.

Система калькулювання собівартості за замовленнями вимагає відокремленого обліку витрат, пов'язаних з виробництвом кожного замовлення. З метою обґрунтування кінцевої ціни, час-

тина непрямих витрат, що припадає на окреме замовлення, розподіляється відповідно до обраної бази. Причому в даному випадку, базою розподілу непрямих витрат некоректно обирати обсяг виготовленої продукції. В умовах поштучного виробництва, «позамовна» собівартість не завжди покривається одержаним доходом від реалізації. Покажемо, в даному випадку, є визначення альтернативної – неповної – собівартості та обґрунтування структури виробництва. Як правило, обсяг замовлення не досягає рівня беззбитковості виробництва (реалізації), що зумовлює одержання збитку від його виробництва. Разом з тим, від’ємне значення маржинального доходу по продукції, що виготовлена за замовленням, «погіршує» асортименту структуру в цілому.

Система калькулювання фактичної собівартості посідає центральне місце у системі фінансового обліку та складання фінансової звітності. Організація обліку фактичних витрат забезпечує точність, повноту, достовірність облікової інформації про витрати. Організація первинного обліку фактичних витрат є підґрунтям для впровадження інших СОВКСП в межах управлінського обліку.

Для використання фактичної інформації в системі управління витратами, фактичні витрати виступають як об’єктом управлінського аналізу (при визначення факторів на їх формування), так і джерелом (при проведенні стратегічного аналізу).

Система калькулювання нормативної собівартості передбачає здійснення великої роботи з обґрунтування нормативів, обліку і документування відхилень від нормативів, формалізації причин та відповідальності відхилень від нормативів тощо.

Застосування нормативів при визначенні собівартості є основою для раціонального витрачання ресурсів. Разом з тим, розроблені нормативи вартісних показників в умовах нестабільного розвитку ринку вимагають постійного моніторингу з метою уточнення. Це, у свою чергу, унеможливує оперативність розгляду наслідків відхилень від нормативів та розробку запобіжних заходів.

Система калькулювання цільової собівартості вимагає проведення поглибленої проектно-планової роботи з метою досягнення оптимальної собівартості. Цільова собівартість орієнтує систему управління на вимоги ринку. Однак, в умовах мінливості

ринкових відносин, економічної невизначеності калькулювання цільової собівартості втрачає свою управлінську значимість.

Система калькулювання на основі діяльності вимагає економічного обґрунтування вибору факторів, що впливають на продукт. Система калькулювання на основі діяльності поки не знаходить належного застосування на підприємствах України, що є наслідком складності управлінського обґрунтування бази розподілу непрямих витрат. Дискусійним питанням залишається доцільність одночасного використання різних баз розподілу для економічно однорідних груп витрат при включенні до собівартості одного продукту. Недостатньо виважений вибір бази розподілу накладних витрат найбільше істотно викривляє економічний ефект від виробництва всієї партії продукції в порівнянні з іншими СОВКСП.

Отже, СОВКСП створює основу для формування системи інформаційного забезпечення керування витратами. Через істотність впливу організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на фінансові результати, систему керування в цілому, підприємству необхідно більш виважено підходити до обґрунтуванню варіантів сполучень елементів різних СОВКСП. Недостатньо раціональний підхід до такого вибору визначає втрату економічної вигоди, що в періоди економічної кризи може спричинити ослаблення конкурентоспроможної позиції на ринку.

У табл. 1.6 наведено варіанти поєднання елементів різних СОВКСП.

Таблиця 1.6

Варіанти поєднання елементів різних СОВКСП з метою підвищення ефективності управління витратами

Варіанти	Повна собівартість	Неповна собівартість	Жорсткий директ-костинг
Калькулювання фактичної собівартості	Калькулювання собівартості на основі включення всіх фактичних витрат на виробництво та реалізацію продукції	Калькулювання собівартості на основі включення фактичних змінних витрат на виробництво продукції	Калькулювання собівартості на основі включення фактичних матеріальних змінних витрат на виробництво продукції

Варіанти	Повна собівартість	Неповна собівартість	Жорсткий директ-костинг
Калькулювання нормативної собівартості	Калькулювання собівартості на основі включення всіх витрат на виробництво та реалізацію продукції з урахуванням відхилень від нормативних значень	Калькулювання собівартості на основі включення змінних витрат на виробництво продукції з урахуванням відхилень від нормативних значень	Калькулювання собівартості на основі включення матеріальних змінних витрат на виробництво продукції з урахуванням відхилень від нормативних значень
Стандарт-кост	Калькулювання собівартості на основі включення всіх витрат на виробництво та реалізацію продукції за рецептурою та встановленими нормативами	Калькулювання собівартості на основі включення змінних витрат на виробництво продукції за рецептурою та встановленими нормативами	Калькулювання собівартості на основі включення матеріальних змінних витрат на виробництво продукції за рецептурою та встановленими нормативами

Умови економічної невизначеності дозволяють визначити систему калькулювання неповної собівартості продукції як максимально наближену до цілей управління витратами.

1.2. Сучасні підходи до калькулювання неповної собівартості

Система калькулювання неповної собівартості пройшла складний шлях розвитку та визнання. Вважається, що прообразом новаторського підходу були ідеї Т. Е. Кліпштейна (1781 р.), Курсель-Ж. Сенель (1869 р.), О. Шмаленбаха (1899 р.), Г. Гесса (поч. XX ст.), Дж. Б. Кларка (1923 р.) [108]. Втілення у практику господарювання системи калькулювання неповної собівартості відбулось завдяки роботам Дж. Харріса у США, В. Нейкірка у Франції, В. Раутенштрауха, Дж. Х. Уільямса, Ч. М. Кнопеля, Г. Г. Плаута у Німеччині.

Загальна концепція калькулювання неповної собівартості передбачає включення до собівартості лише умовно-змінних витрат, що дозволяє оцінити суспільно необхідний внесок ресурсів у виробництво продукції.

Досвід розвинутих країн світу свідчить, що 30–50 % компаній використовують систему калькулювання неповної собівартості для потреб управління (табл. 1.7). Відмічено, що у Канаді, Швеції, Великобританії ця система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції перебуває на стадії удосконалення. В Україні і Росії її впровадження має, переважно, формальний характер і обмежується використанням окремих елементів методики калькулювання неповної собівартості [212, с. 385; 157].

Таблиця 1.7

Застосування системи калькулювання неповної собівартості для потреб управління у розвинутих країнах:
побудовано за джерелами [212, с. 385; 157]

(% компаній)

США	Канада	Австралія	Японія	Швеція	Великобританія	Росія
31	48	33	31	42	52	Від 40

Досліджуючи сучасні підходи до калькулювання неповної собівартості, відмічено, що у літературі авторами не завжди дотримана єдність у застосуванні термінології, що впливає на неточність розкриття методики калькулювання собівартості. Визначенням, що склалось історично, є «директ-костинг» (директ-кост). Як свідчать джерела, на етапі становлення цієї системи до собівартості включалися тільки прямі витрати, а всі види непрямих витрат списувалися безпосередньо на фінансові результати (що підтверджує прямий переклад з англійської «*direct costing*» – облік прямих витрат).

Ускладнення виробництва та розвиток ринкових відносин зумовлює критичне ставлення науковців і практиків до коректності вживання терміну «директ-костинг». Зокрема, Ч. Хорнгрэн, Дж. Фостер, Ш. Датар зауважують, що не завжди до собівартості включаються всі прямі витрати, а тільки прямі змінні виробничі [212, с. 373–374]. Крім того, за одним із варіантів калькулювання до собівартості включають умовно-змінні виробничі і невиробничі витрати, умовно-змінні прямі і непрямі.

У своїх роботах вітчизняні науковці вживають також терміни: система обліку неповних витрат, система калькулювання «урізаної» собівартості, система обліку маржинальних витрат, верібл-кост, калькулювання за змінними витратами, калькулювання за прямими витратами. У Великобританії перевагу у визначенні надають обліку маржинальних витрат, «маржинал-кост», маржинальній бухгалтерії, маржинальному обліку. У Франції – «маржинальна бухгалтерія», у Німеччині, Австрії – облік часткових або граничних витрат, облік суми покриття.

При написанні цієї монографії, авторами обрана позиція застосування терміну «неповна собівартість».

Такий підхід цілком відповідає класифікації систем калькулювання за повнотою включення витрат у собівартість [64, с. 114] і характеризує центральну рису СОВКСП: включення до собівартості тільки частини витрат. Досліджуючи систему калькулювання неповної собівартості ми розширюємо варіативність вибору методики її визначення (за повнотою включення умовно-змінних витрат у собівартість) та створюємо підґрунтя для її удосконалення.

Сучасний розвиток теорії і практики калькулювання виокремлює три основні способи калькулювання неповної собівартості (рис. 1.3).

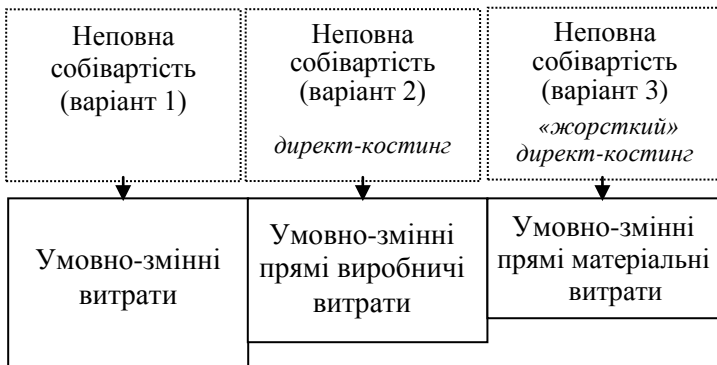


Рис. 1.3. Способи калькулювання неповної собівартості

За першим варіантом до неповної собівартості включають всі умовно-змінні витрати: прямі і непрямі, виробничі та витрати

періоду, що дозволяє чітко визначити межі управління умовно-змінними та умовно-постійними витратами загалом.

За другим варіантом, до складу неповної собівартості включають лише умовно-змінні прямі виробничі витрати, що цілком виправдовує первісний термін «директ-костинг». Такий підхід сприяє багатоступеневості обґрунтування управлінських рішень.

Різновидом неповної собівартості є система калькулювання собівартості продукції в умовах «жорсткого» директ-костингу: неповну собівартість формують тільки прямі умовно-змінні матеріальні витрати [212, с. 381]. Зазначений підхід є новим і тому широко у практиці управління витратами не застосовується.

Всі науковці підтримують позицію, що складання калькуляції неповної собівартості не є метою управління витратами. Цінність зазначеного підходу виявляється у єдності дії всіх елементів СОВКСП. Тому негативно оцінюється той факт, що окремими авторами не завжди розмежовано поняття «система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції» та «метод калькулювання собівартості продукції» в управлінському обліку.

Зокрема, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості визначено, що «система директ-костинг є методом зрізаної (неповної) собівартості» (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Визначення системи та методу калькулювання неповної собівартості у фаховій літературі

Джерело	Визначення
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Мін-ва промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.	<i>Система директ-костинг є методом зрізаної собівартості (неповної) собівартості</i>
Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности / Б. И. Валуев. – М. : Финансы и статистика. – 1984.	<i>Система директ-костинг представляє метод зрізаної (неповної) собівартості. При цьому методі обліку і калькулювання виробничі витрати поділяються на змінні і постійні... Облік витрат і визначення собівартості готової продукції ведеться тільки по змінних витратах</i>

Джерело	Визначення
Деньга С.М. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: [монографія] / Ю. А. Верига, С. М. Деньга – Полтава : ПУСКУ, 2002. – 355 с. – с. 116, 124.	<i>Прийоми</i> директ-костинг... їх принципи органічно прийняті при моделюванні затрат
Голов С. Ф. Управлінський облік: підруч. / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с. – С. 150.	Калькулювання змінних витрат – це <i>метод</i> калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат. ... <i>Система</i> калькулювання змінних витрат дає змогу визначити маржинальний дохід, широко застосовуваний для аналізу прибутковості й прийняття управлінських рішень
Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручн. / Л. В. Нападовська – К. : Книга, 2004. – 544 с. – С.133.	Неповна (пряма) виробнича собівартість включає змінні затрати на виробництво і визначається за окремими видами продукції... Директ-костинг – це <i>метод</i> калькулювання неповної собівартості, що включає лише прямі змінні затрати...
Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2000. – 400 с. – С. 150.	Калькулювання змінних витрат – це <i>метод</i> калькулювання, що передбачає включення у собівартість продукції лише змінних виробничих витрат.
Хорнгрен Ч.Т. Управленческий учет. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Дагар – С.Пб. : Питер, 2007. – 1008 с. – С. 383.	<i>Система</i> «директ-костинг» залишається дискусійним <i>методом</i> серед бухгалтерів....

Система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції – «сукупність взаємопов'язаних елементів з формування собівартості продукції та управління собівартістю» [29, с. 100]. Під методом обліку витрат та калькулювання розуміють сукуп-

ність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за об'єктами калькулювання та прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць.

Отже, система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції включає організацію обліку з накопичення, реєстрації та групування витрат; калькулювання собівартості продукції відповідно до обраної методики та сукупність інструментів з управління витратами.

Загальна побудова обліку витрат основної діяльності за системою неповних витрат є аналогічною системі повних, оскільки обидві:

- системи передбачають повне відображення фактичних витрат;
- мають вплив на формування фінансового результату;
- дозволяють отримати інформацію для обґрунтування управлінських рішень.

Їх істотною відмінністю є передбачення додаткового групування витрат залежно від обсягу виробництва на умовно-постійні й умовно-змінні, а також евентуальні можливості системи обліку неповних витрат при прийнятті управлінських рішень в умовах невизначеності, альтернативності варіантів, обмеженості ресурсів (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Основні відмінні риси систем калькулювання повної та неповної собівартості

Система калькулювання повної собівартості	Система калькулювання неповної собівартості
1. Не передбачає класифікацію витрат за залежністю від обсягів виробництва	1. Базується на групуванні витрат на прямі, непрямі умовно-змінні, непрямі умовно-постійні
2. Умовно-постійні витрати включаються до собівартості продукції	2. Умовно-постійні витрати не включаються до собівартості, а списуються на фінансові результати в тому періоді, в якому вони виникли
3. Система калькулювання повної собівартості активізує взаємозв'язок прибутку від обсягу реалізації	3. Система калькулювання неповної собівартості активізує взаємозв'язок «обсяг реалізації – витрати – прибуток»

Система калькулювання повної собівартості	Система калькулювання неповної собівартості
4. Розрахунок прибутку (рентабельності) виробу свідчить про отримання економічного ефекту від виробництва даної продукції у звітному періоді	4. Розрахунок маржинального доходу надає можливість оцінити доцільність нарощування обсягу виробництва окремого виду продукції в майбутньому періоді
5. Досягає економічного ефекту на ринку продукції, де попит і пропозицію можна спрогнозувати досить точно	5. Є корисним в умовах економічної невизначеності, обмеженості ресурсів
6. Інформація про витрати може бути викривлена, якщо витрати включені у собівартість пропорційно основній заробітній платі, частка якої у повній собівартості знижується	6. Надає інформацію для прогнозування показників рентабельності виробництва

Важливим кроком в удосконаленні обліку витрат в Україні є закріплення на нормативному рівні обліку витрат в умовах системи калькулювання директ-костинг [99, пп. 545–547]. Втім, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості більша увага акцентується на перевагах та недоліках застосування системи директ-костинг, тоді як визначення неповної собівартості не наводиться.

Найскладнішим при практичному впровадженні системи неповної собівартості є обґрунтування групування витрат на умовно-постійні та умовно-змінні. Теоретиками калькулювання неповної собівартості (Дж. М. Кларком, К. Симпсоном, Дж. Харрисоном, П. Рібелем, В. Нейкірком) обґрунтовувалось включення до виробничої собівартості тільки умовно-змінних витрат, що ототожнювались із прямими витратами, оскільки, на їхню думку, «тільки змінні витрати формують реальну собівартість реалізованої продукції» [43, с. 64]. Проте практика доводить, що прямі і змінні витрати ототожнювати не можна. Наприклад, відповідно до пункту 15.2 П(С)БО 16 «Витрати» амортизація обладнання загальновиробничого призначення відноситься до загальновиробничих непрямих витрат, які підлягають розподілу між видами готових виробів. Але обчислена виробничим методом амортизація виявляє пряму залежність від обсягів вироб-

ництва. Іншим прикладом є прямі витрати на виправлення не-технологічного браку, які не залежать від обсягу виробництва.

Не погоджуючись із трактуванням схеми обліку непрямих витрат С. Ф. Головим [29, с. 150], вважаємо, що до неповної собівартості необхідно включати тільки прямі умовно-змінні витрати, оскільки розмір непрямих витрат, що припадає на окремий вид продукції, залежить від економічного обґрунтування обраної бази розподілу. Групування непрямих витрат на постійні і змінні спрощує контроль за відхиленнями при прийнятті управлінського рішення (рис. 1.3).

Отже, система калькулювання неповної собівартості орієнтована на реалізацію. Пряма залежність прибутку від обсягу реалізації та оцінка готової продукції лише за умовно-змінними прямими витратами вимагає від підприємства пошуку резервів збільшення обсягів реалізації.

Калькулювання собівартості за умовно-змінними прямими витратами забезпечує контроль над умовно-постійними витратами, за внеском в отримання прибутку кожним видом продукції, дозволяє виявити «слабкі місця» системи контролю центрів відповідальності, економічно не вигідні операції тощо.

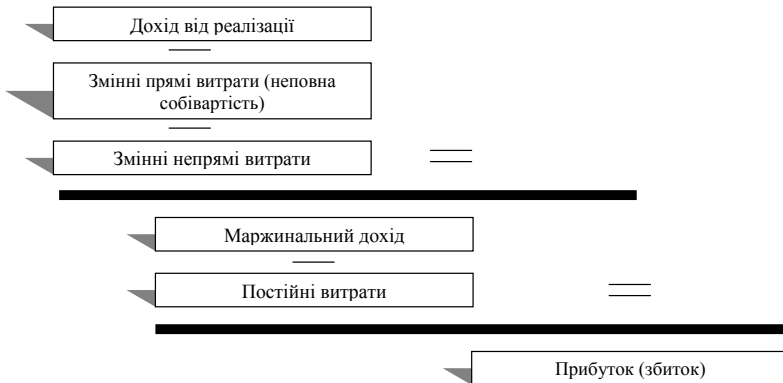


Рис. 1.3. Визначення фінансового результату за системою калькулювання неповної собівартості

Система калькулювання неповної собівартості відповідає основним завданням управління собівартістю і дозволяє:

- забезпечити адміністрацію підприємства інформацією щодо

прийняття управлінських рішень із урахуванням їх економічних наслідків;

- контролювати фактичний рівень витрат у співставленні з їх нормативним з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;

- розрахувати собівартість для оцінки готових виробів і визначення фінансових результатів;

- виявити та оцінити економічні результати виробничої діяльності структурних підрозділів в межах оперативного управління;

- систематизувати інформацію управлінського обліку для прийняття рішень довгострокового характеру (окупність виробництва і технології продукції; рентабельність асортименту; ефективність капітальних вкладень у виробничі запаси) [177, 180].

Розвиток ринкових умов спонукає до пошуку нових підходів до калькулювання собівартості. Очевидно, що організацію обліку витрат і калькулювання собівартості продукції слід розглядати у тісному взаємозв'язку з технологією і організацією виробництва.

Зокрема, в умовах виробництва хліба і хлібобулочних надзвичайно важливого значення набуває система нормативного обліку витрат виробництва, який передбачає складання попередньої калькуляції нормативної собівартості, організацію обліку змін діючих норм для коригування нормативної собівартості на початок наступного місяця, документування фактичних витрат протягом місяця з підрозділом їх на витрати по нормах і відхилення від норм, встановлення причин виявлених відхилень від норм, визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної собівартості, відхилень від норм і змін норм (рис. 1.4).

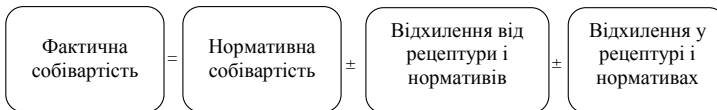


Рис. 1.4. Порядок визначення фактичної собівартості за системою обліку нормативних витрат

Найскладнішим у методологічному плані є організація обліку відхилень від норм. Для обліку відхилень на всіх етапах вироб-

ництва від моменту виявлення і реєстрації до включення до собівартості калькуляційної одиниці продукції необхідно вирішити ряд методичних і організаційних питань: добір облікових номенклатур (місць, видів, причин відхилень, винуватців); організація документування відхилень; поточний облік відхилень; розрахунок частки відхилень у собівартості калькуляційної одиниці.

Аналітичний облік відхилень від норм ведеться за місцями виникнення (центрами відповідальності), причинами і винуватцями, за видами продукції, що випускається. Відхилення від норм і зміни норм розподіляють між товарним випуском і залишками незавершеного виробництва.

Специфіка технологічного процесу виробництва хліба і хлібобулочних виробів зумовлює реальну можливість виникнення відхилень на всіх стадіях виробництва. Тому обов'язковий облік відхилень у відпуску і використанні сировини і матеріалів. Оскільки як економія, так і перевитрата матеріальних цінностей негативно позначається на якості готових виробів. Відхилення у витратах з оплати праці і відрахуваннях на соціальні заходи можуть свідчити про недоліки політики управління персоналом. Відхилення у сумі амортизаційних нарахувань суттєво впливають на фінансові результати діяльності.

З метою підготовки облікової інформації для прийняття управлінських рішень щодо управління відхиленнями виробничих витрат відхилення підлягають класифікації (рис. 1.5). Це дозволяє виокремити ту частку відхилень, на яку менеджер може вплинути (запобігти виникненню).

Оскільки кожний із запропонованих критеріїв класифікації документованих відхилень є суттєвим для обґрунтування управлінських рішень, то актуальним є визначення критеріїв суттєвості, розробка облікових номенклатур та відповідних кодів для обліку відхилень виробничих витрат. Вивчення технологічного процесу виробництва хліба та хлібобулочних виробів дозволяє наполягати на організації обліку відхилень за місцями відповідальності як елементу системи управління виробничими витратами (рис. 1.6).

Таким чином, удосконалення системи обліку витрат і калькулювання собівартості хліба і хлібобулочних виробів повинно, з одного боку, максимально забезпечувати релевантною інформацією для прийняття управлінських рішень, з іншого, узгоджуватись зі специфікою організації виробництва.



Рис. 1.5. Класифікація відхилень виробничих витрат у виробництві хліба і хлібобулочних виробів

Критичний аналіз переваг та недоліків варіантів поєднання елементів системи калькулювання неповної собівартості з іншими СОВКСП (табл. 1.10) дозволяє визначити систему обліку витрат та калькулювання неповної собівартості продукції в умовах обліку відхилень від нормативних витрат як таку, що найбільш наближена до цілей управління витратами та собівартістю.

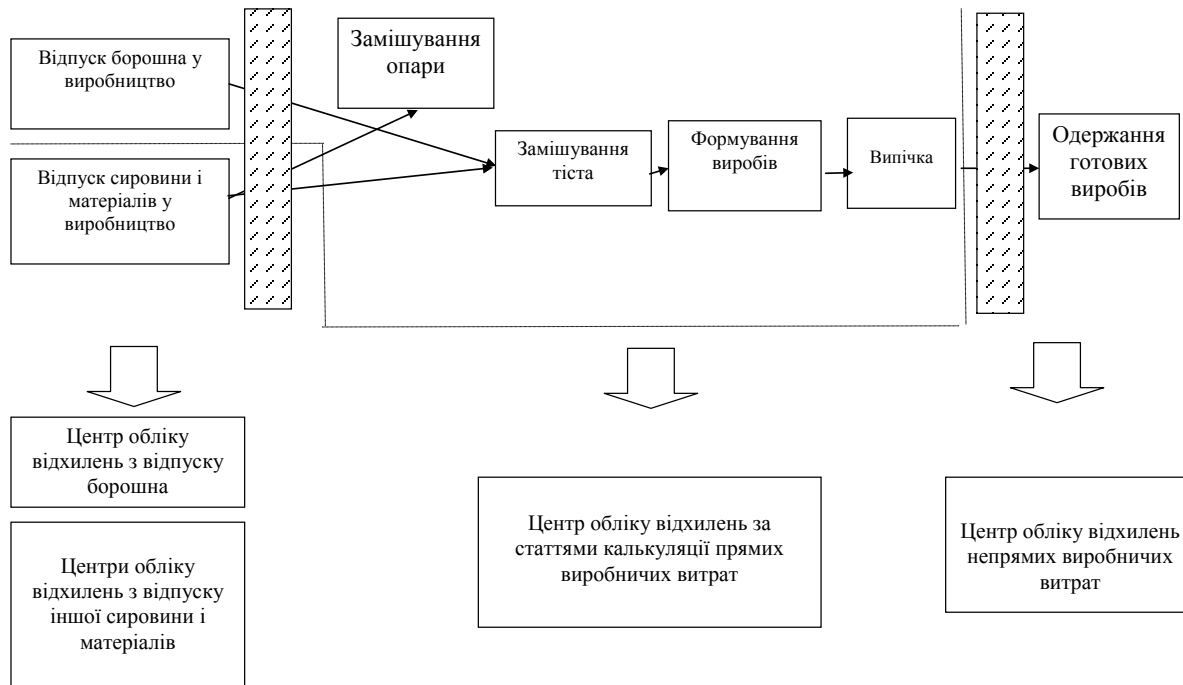


Рис. 1.6. Обґрунтування створення центрів обліку відхилень виробничих витрат від рецептури і нормативів у виробництві хліба та хлібобулочних виробів

Таблиця 1.10

**Матриця переваг та недоліків поєднання елементів
різних систем обліку витрат і калькулювання
собівартості продукції**

Варіанти	Повна собівартість		Неповна собівартість		Жорсткий директ-костинг	
	«+»	«-»	«+»	«-»	«+»	«-»
Калькулювання фактичної собівартості	Дозволяє встановити фактично понесені витрати на виробництво і реалізації продукції з метою обґрунтування ціни	<i>Вимагає економічно обґрунтованого розподілу позавиробничих витрат</i>	Дозволяє встановити фактично понесені змінні витрати на виробництво продукції	<i>Вимагає економічно обґрунтованого розподілу витрат на постійні та змінні. Не дозволяє оцінити дотримання рецептур при виготовленні хліба та хлібобулочних виробів</i>	Дозволяє встановити фактично понесені змінні матеріальні витрати на виробництво продукції	
Калькулювання нормативної собівартості	Дозволяє оцінити дотримання рецептур та нормативів при виготовленні хліба та хлібобулочних виробів	<i>Вимагає розробки нормативів позавиробничих витрат; відокремленого обліку нормативних витрат та відхилень від нормативів</i>	Дозволяє оцінити дотримання рецептур при виготовленні хліба та хлібобулочних виробів	<i>Вимагає економічно обґрунтованого розподілу витрат на постійні та змінні; відокремленого обліку нормативних витрат та відхилень від нормативів</i>	Дозволяє оцінити дотримання рецептур на виготовлення хліба та хлібобулочних виробів щодо матеріальних витрат на виробництво продукції	<i>Передбачає управління собівартістю тільки у контексті матеріальних витрат</i>
Стандарт-кост	Сприяє посиленню контролю за зміною у рецептурах та встановлених нормативах	<i>Вимагає відокремленого обліку відхилень від нормативів</i>	Сприяє посиленню контролю за зміною у рецептурах та встановлених нормативах у розрізі змінних витрат	<i>Вимагає економічно обґрунтованого розподілу нормативних витрат на постійні та змінні; не враховує змін у нормативах</i>	Сприяє посиленню контролю за зміною у рецептурах та встановлених нормативах у розрізі змінних матеріальних витрат на виробництво продукції	

РЕЗЮМЕ

Дослідження розвитку теорії калькулювання неповної собівартості дозволило встановити, що калькулювання собівартості продукції є невід'ємною складовою системи управління з давніх часів. З розвитком виробництва формулювались нові підходи до калькулювання собівартості, визначення об'єкту калькулювання, складу витрат і структури собівартості. ХХІ ст. характеризується поглибленням існуючих облікових концепцій, перенесення акцентів у сферу ефективності управління витратами.

Розгляд наслідків неякісно організованої системи інформаційного забезпечення управління витратами і собівартістю продукції дозволили систематизувати процедури управління ресурсами інформаційного забезпечення управління витратами. Повнота їх реалізації сприяє підвищенню релевантності інформації для прийняття управлінських рішень, недостатність якої виявлена за результатами проведеного анкетування.

Розмежуванню функцій виробничого, управлінського і фінансового обліку для цілей управління витратами сприяє уточнення змісту обліково-аналітичної моделі управління витратами.

Така модель є інтегрованою для виконання функцій збору, зберігання, обробки і надання облікової інформації, і є з цієї позиції закритою; включає п'ять робочих підсистем (блоків); обслуговує коло осіб, відповідальних за прийняття управлінських рішень; має контур зворотнього зв'язку «менеджер – облік».

Модель наочно демонструє послідовність застосування методичних прийомів обліку, аналізу, контролю для цілей управління витратами.

Дослідження впливу вибору СОВКСП на організацію облікового процесу та на формування інформації про фінансові результати, критична оцінка варіантів поєднань елементів різних СОВКСП дозволило визначити систему обліку витрат та калькулювання неповної собівартості продукції в умовах обліку відхилень від нормативних витрат визначено як таку, що найбільш наближена до цілей управління витратами та собівартістю. При цьому на думку авторів, до неповної собівартості доцільно включати тільки прями змінні витрати (табл. 1.11).

**Формалізація проблем розвитку теорії калькулювання
неповної собівартості та міра їх вирішення авторами**

Стан проблеми	Одержані результати
1. Недостатнє усвідомлення практиками наслідків неякісної організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції	Систематизовано наслідки неякісно організованої системи інформаційного забезпечення управління витратами і собівартістю продукції; формалізовано процедури управління ресурсами інформаційного забезпечення управління витратами, реалізація яких підвищує релевантність інформації для прийняття управлінських рішень
2. Відсутність єдиної думки про співвідношення виробничого, управлінського та фінансового обліку витрат у науковому колі	Уточнено зміст обліково-аналітичної моделі управління витратами, що дозволило наочно продемонструвати співвідношення і зв'язок виробничого управлінського і фінансового обліку для цілей управління витратами
3. Недостатня вираженість рішення менеджерів про впровадження системи калькулювання собівартості продукції	Досліджено вплив вибору відповідної СОВКСП на організацію облікового процесу та на формування інформації про фінансові результати. Систематизовано варіанти поєднання елементів різних СОВКСП з метою підвищення ефективності управління витратами
4. Ототожнення понять «система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції» та «метод калькулювання собівартості продукції» в управлінському обліку у наукових працях	Обґрунтовано, що система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції включає організацію обліку з накопичення, реєстрації та групування витрат; калькулювання собівартості продукції відповідно до обраної методики та сукупність інструментів з управління витратами

Стан проблеми	Одержані результати
5. Різні підходи науковців при визначенні сутності калькулюванні неповної собівартості	Розмежовано методи калькулювання неповної собівартості та «жорсткого директ-костингу». Обґрунтовано позицію авторів щодо доцільності включення до неповної собівартості тільки прямих змінних витрат, оскільки розмір непрямих витрат, що припадає на окремий вид продукції, залежить від економічного обґрунтування обраної бази розподілу. Групування непрямих витрат на постійні і змінні спрощує контроль за відхиленнями при прийнятті управлінського рішення
6. Необхідність удосконалення системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції відповідно до цілей управління та особливостей організації виробництва	Систему обліку витрат та калькулювання неповної собівартості продукції в умовах обліку відхилень від нормативних витрат визначено як таку, що найбільш наближена до цілей управління витратами та собівартістю хліба і хлібобулочних виробів

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ НЕПОВНОЇ СОБІВАРТОСТІ: НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Використання системи «директ-костінг» в українській практиці забезпечується завдяки ПСБО 16 «Витрати», що передбачає реалізацію основної ідеї моделі – розділення загальних витрат по відношенню до процесу виробництва і нарахування на цій основі обмеженої собівартості за носіями витрат.

Костирко Р. О., Шевчук В. О. [79, с. 915]

2.1. Організація обліку і калькулювання неповної собівартості: протиріччя теорії та практики

Зміст організації обліку і облікової політики розкривається відповідно до мети управління. Так, Сопко В., Завгородній В., Деньга С. розглядають організацію обліку як сукупність відповідних процедур (робіт): організація облікового процесу, праці облікових працівників, забезпечення обліку та розвиток обліку [16, с. 105].

Розглядаючи сутність організації управлінського обліку, науковці акцентують увагу на змісті предмету, об'єктів управлінського обліку, принципів [154], визначенні обліку у системі рахунків [23], змісті господарського, поелементного та ситуаційного підходів [63], окремих аспектів організації управлінського обліку витрат і доходів [118].

Удосконалення методики управлінського обліку витрат ґрунтується на визначеному підході організації обліку. Облік відхилень в межах змісту концепції системи калькулювання неповної собівартості максимально відповідає основним завданням управління собівартістю готової продукції:

- має в основі облік за центрами відповідальності,
- враховує групування витрат за принципом «різні витрати – для різних цілей» (спожиті і неспожиті витрати, витрати на продукцію та витрати періоду, прямі і непрямі, умовно-змінні і умовно-постійні витрати),
- посилює контрольну функцію управління собівартістю,
- нейтралізує невідповідність припущенням, що є умовою здійснення аналізу на основі маржинального підходу [118, с. 285].

Відповідно до обраного варіанту системи калькулювання (див. стор. 40), до складу неповної собівартості включаються тільки прямі умовно-змінні витрати. Різниця між доходом від реалізації готової продукції і неповною собівартістю й іншими умовно-змінними витратами формує маржинальний дохід центру відповідальності. Різниця між маржинальним доходом, накопиченими умовно-постійними витратами та відхиленнями від нормативних витрат характеризує фінансовий результат виробництва продукції (рис. 2.1).

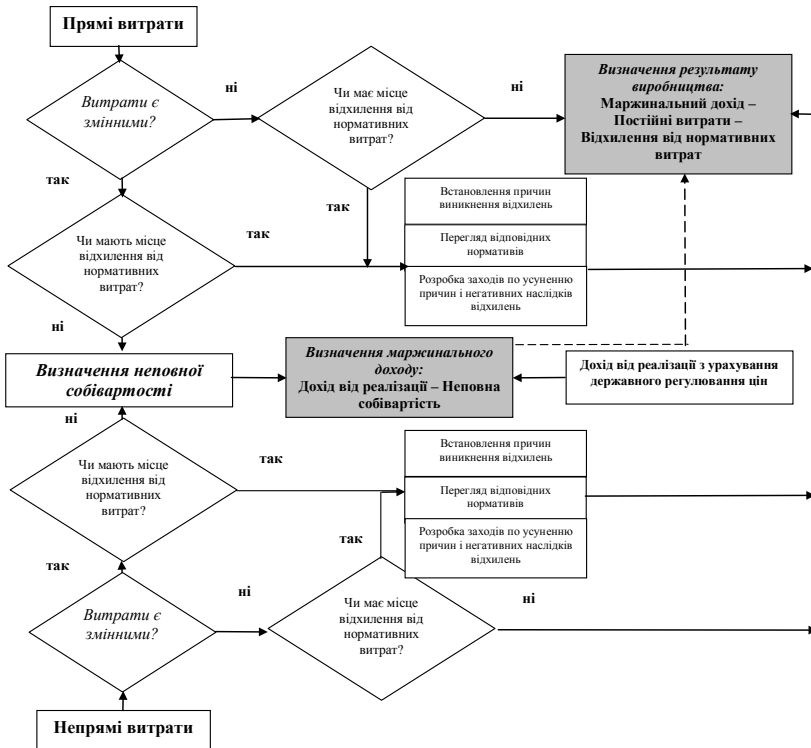


Рис. 2.1. Схема калькулювання неповної собівартості та визначення результату виробництва (на прикладі виробництва хліба та хлібобулочних виробів)

В основі практичного впровадження цієї системи перебуває групування витрат на умовно-змінні та умовно-постійні.

Проблема класифікації витрат з метою вдосконалення механізму управління ними перебуває у центрі уваги як вітчизняних (Голова С. Ф., Нападовської Л. В., Пушкара М. С., Сопка В. В., Гнилицької Л., інших) [28, 119, 153], так і зарубіжних (Друрі К., Каверіної О. Д., Карпової Т. П., Керімова В. Е., Палія В. Ф., Сигел Дж. Г., Шим Дж. К., Яругової А., інших) [5, 18, 67, 77, 127, 202] науковців та практиків. Підходи до класифікації витрат відповідно до галузевих особливостей та глибини обґрунтування управлінських рішень описано у дисертаційних дослідженнях Чумак О. В. (2006 р.), Кошевецької Г. С. (2005 р.), Почапської Л. В. (2003 р.) та багатьох інших. Втім всіма авторами відмічено важливість групування витрат у залежності від обсягів діяльності (виробництва, реалізації). Визначення моделі поведінки витрат на основі їх розподілу на умовно-постійні і умовно-змінні дозволяє аналізувати залежність витрат і прибутку від обсягу виробництва при виборі варіантів проектних і планових рішень.

Складність технології виробництва, неритмічність реалізації, вплив зовнішніх факторів на діяльність підприємства зумовлює необхідність уточнення механізму обґрунтування моделі поведінки витрат. А у теоретико-практичному аспекті вимагає поглибленого вивчення переваг та недоліків застосування різних методів визначення функції витрат.

Визначення моделі поведінки витрат на основі їх розподілу на умовно-постійні та умовно-змінні дозволяє аналізувати залежність витрат і прибутку від обсягу виробництва при виборі варіантів проектних і планових рішень. Поведінка витрат відіграє ключову роль при укладанні угод, встановленні стандартів, виявленні причин відхилень тощо. Крім того, Л. В. Нападовська наголошує на необхідності передбачення поведінки витрат залежно від зміни тих чи інших чинників (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

**Поведінка витрат залежно від зміни обсягу виробництва
[118, с. 83]**

Обсяг виробництва	Змінні витрати на одиницю продукції	Постійні витрати		
		сукупні витрати підприємства	на одиницю продукції	сукупні витрати підприємства
Зростає	Постійні	Зростають	Зменшуються	Постійні
Зменшується	Постійні	Зменшуються	Зростають	Постійні

У теорії класифікації витрат існує два основних підходи до вивчення їх поведінки: мікроекономічний та бухгалтерський [221]. Використання мікроекономічного підходу передбачає врахування сукупності факторів, що впливають на формування витрат. Метод вважається достатньо складним і має низький рівень довіри, тому не одержав широкого впровадження на підприємствах.

За бухгалтерським підходом всі витрати підлягають групуванню на умовно-постійні та умовно-змінні залежно від характеру реагування на зміну обсягу виробництва. Однак, усвідомлення багатфакторності впливу на виробничі витрати в умовах ринку, зумовило необхідність ґрунтовного вивчення змісту наявних змішаних виробничих витрат.

Таким чином, узагальнений процес групування витрат на умовно-постійні та умовно-змінні повинен враховувати основні ключові моменти:

- поведінку витрат відносно зміни обсягів виробництва,
- умовність групування витрат на постійні та змінні,
- доцільність використання різних методів для розподілу витрат.

Вперше арифметичний критерій визначення рівня змінності витрат впровадив німецький науковець К. Меллерович у вигляді коефіцієнту реагування витрат (K_{PB}):

$$K_{PB} = \frac{\Delta Z}{\Delta Q}, \quad (2.1)$$

де ΔZ – зміна витрат за період, %;
 ΔQ – зміна обсягу виробництва, %.

У залежності від його значення розглядають різні варіанти поведінки витрат:

- постійні ($K_{PB} = 0$) – не залежать від зміни обсягів виробництва;
- дегресивні ($0 < K_{PB} < 1$) – зміна обсягів виробництва незначно впливає на їх обсяг;
- чисто пропорційні ($K_{PB} = 1$) – змінюються прямо пропорційно обсягу виробництва;
- прогресивні ($K_{PB} > 1$) – значно збільшуються (зменшуються) зі зміною обсягу виробництва.

Проте практикою доведено, що розрахунок показника не має

об'єктивного характеру. Одна і та ж стаття витрат при різних умовах поводитьсь по-різному. При цьому важливими факторами є тривалість періоду, що досліджується, подільності виробничих факторів, мета управління. Наприклад, плата за оренду обладнання в межах звітнього місяця є постійною статтею витрат, а в межах періоду, що перевищує термін дії угоди – змінною.

Розподіл витрат відповідно до значенням коефіцієнта реагування витрат не відображає вплив інших факторів на формування окремих статей витрат: перевищення темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання фонду оплати праці працівників основного виробничого складу; застосування обладнання, що не відповідає впровадженням технологіям, нестача транспортних засобів для доставки продукції до споживача і функціонування в умовах обмеженого використання ресурсів у зв'язку з високими тарифними ставками тощо.

У реальній виробничій діяльності необхідно враховувати не лише фактичні, але й альтернативні витрати, що виникають при наявності вибору економічних рішень. Вплив сукупності зовнішніх і внутрішніх факторів виробництва на витрати зумовлюють складність змісту самих статей витрат, які одночасно включають і змінну і постійну частину. Тому в межах теорії і практики управлінського обліку використовується низка методів групування витрат на умовно-змінні та умовно-постійні та відповідної побудови функції витрат.

Сучасними науковцями детально описуються методика побудови функції витрат за методами технологічного аналізу, аналізу рахунків, вищої-нижчої точки, візуального пристосування, регресійного аналізу, спрощеного статистичного аналізу [28, 117, 212].

Технологічний аналіз вимагає детального вивчення всіх господарських операцій та усвідомлення міри їх залежності від обсягу виробництва. Безумовною перевагою методу є його адекватна точність та економічна обґрунтованість поділу. Втім для ефективності використання методу важливими організаційними моментами обліку витрат і калькулювання собівартості є:

– формування однорідних статей калькуляції з необхідним рівнем деталізації. Так, дослідженням стану організації обліку витрат і калькулювання собівартості хліба і хлібобулочних виробів дрібних підприємств встановлено, що основними статтями калькуляції визначено борошно (за видами), сіль, цукор, дріжд-

жі, масло, покращувач якості, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, інші витрати. Таким чином, оскільки матеріальні виробничі витрати є переважно змінними, то виділення із статті «інші витрати» умовно-змінної та умовно-постійної частини вимагатиме звертання провідного спеціаліста до інформації первинних документів;

– наявності певних інструктивних (рекомендаційних) матеріалів з віднесенням відповідної частини витрат до змінної складової, особливо щодо складних статей калькуляції.

Проблема вирішується, якщо підприємством використовується автоматизована форма обліку витрат з відповідними алгоритмом розподілу. За табл. 2.2 очевидно, що практично всі статті калькуляції повної собівартості хліба та хлібобулочних виробів при існуванні тих чи інших умов є змішаними.

Таблиця 2.2

Виокремлення змінної та постійної частини витрат на виготовлення хліба і хлібобулочних виробів відповідно до методу технологічного аналізу

№ з/п	Статті калькуляції	Змінна частина	Постійна частина	Примітки
1	Борошно, допоміжні сировина і матеріали	Вартість борошна, сировини, допоміжних матеріалів, списаних у виробництво відповідно до рецептур	Недокументовані витрати і втрати сировини і матеріалів. Зміна вартості сировини і матеріалів внаслідок зміни цін	–
2	Виробничий брак	–	Є постійними	Не повинен залежати від обсягів виробництва
3	Транспортно-заготівельні витрати	Є змінними	Тільки щодо постійної частини матеріальних витрат	Списуються пропорційно вартості сировини і матеріалів, витрачених у виробництві
4	Паливо на технологічні потреби	Є змінними	–	Списуються відповідно до встановлених норм

№ з/п	Статті калькуляції	Змінна частина	Постійна частина	Примітки
5	Паливо-газ	Є змінними	–	Списуються відповідно до встановлених норм
6	Основна і додаткова заробітна плата	Основна заробітна плата виробничого персоналу	Додаткова заробітна плата	–
7	Відрахування на соціальні заходи	Відрахування відповідно до фонду основної заробітної плати	Відрахування відповідно до фонду додаткової заробітної плати	–
8	Загальнови-робничі витрати	За змістом окремих статей: наприклад, амортизація, визначена виробничим методом	За змістом статей переважна більшість загальнови-робничих статей	Часто базою розподілу є обсяг виготовленої продукції
9	Адміністративні витрати	–	Є постійними	Часто базою розподілу є обсяг виготовленої продукції
10	Витрати на збут	Є постійними, але можуть включати змінну частину		Мають високу залежність від діапазону релевантності

Стосовно витрат на сировину і матеріали, транспортно-заготівельних витрат, палива, то при відсутності недокументованих витрат і втрат (або їх незначущості) та незначного впливу цінового фактору ці статті є умовно-змінними.

Виробничий брак у виробництві хліба і хлібобулочних виробів не повинен залежати від обсягів виробництва, не зважаючи на те, що на його виправлення використано сировину, матеріали, здійснено інші умовно-змінні та умовно-постійні витрати.

Зміст витрат на оплату праці виробничого персоналу та відповідні відрахування на соціальні заходи залежать від системи та виду оплати праці, що використовується на підприємстві.

Якщо адміністративні витрати та витрати на збут вважаються пов'язаними із управлінською та комерційною діяльністю підприємства в цілому та їх можна ототожити з постійними витратами, то загальновиробничі витрати вимагають більш ґрунтовного постатейного аналізу.

Результати технологічного аналізу витрат є основою для застосування інших методів, передусім методу аналізу рахунків. Однак метод має суттєве обмеження у використанні: в умовах багатонаменклатурного виробництва хліба і хлібобулочних виробів його використовувати неможливо. Тому побудова функції витрат за методом аналізу рахунків є доцільною для замовлень.

За результатами аналізу на основі калькуляції собівартості виробу «Каравай Весільний» (вагою 1,500 кг) (табл. 2.3) функцію витрат можна описати: $Y = 0,614 + 6,658x$.

Таблиця 2.3

Побудова функції витрат за методом аналізу рахунків на основі калькуляції собівартості виробу Каравай Весільний (вагою 1,000 кг), грн

№ з/п	Статті прямих витрат	Сукупні витрати	Змінна частина	Змінні на одиницю виробу	Постійна частина
1	Борошно	1,625	1,625	1,625	–
2	Допоміжні сировина і матеріали	1,118	1,118	1,118	–
3	Транспортно-заготівельні витрати	0,012	0,012	0,012	–
4	Паливо на технологічні потреби	0,203	0,203	0,203	–
5	Основна заробітна плата	2,632	2,632	2,632	–
6	Відрахування на соціальні заходи	0,995	0,995	0,995	–
7	Загальновиробничі витрати ²	0,243	0,073	0,073	0,170
8	Адміністративні витрати ¹	0,120	–	–	0,120
9	Витрати на збут основні ¹	0,052	–	–	0,324
	Всього:	7,272	6,658	6,658	0,614

Особливістю побудованої функції є переважання змінних витрат у повній собівартості готового виробу (91,6 %). Але по-

² Витрати розподілені

будована функція не є адекватною. Групування витрат, які не включаються до виробничої собівартості, у бухгалтерії більшості підприємств здійснюється відповідно до обсягу виробництва. Тому обчислені показники постійної частини витрат є, по суті, залежними величинами від обсягу виробництва внаслідок використаного порядку розподілу.

Метод вищої – нижчої точки базується на припущенні, що умовно-змінні витрати є різницею між загальними витратами за найвищого та найнижчого рівнів діяльності. Таким чином, побудована функція витрат базується тільки на параметрах вищої-нижчої точки, ігноруючи всі інші значення витрат.

Метод візуального пристосування характеризує графічний підхід до визначення функції витрат, тому має суб'єктивний характер та відносно неточність. Уникнути недоліків методу дозволяє використання комп'ютерних прикладних програм.

Регресійний аналіз дозволяє встановити аналітичну форму взаємозв'язку між обсягом виробництва та сумою витрат. Він враховує всі дані спостереження і є доцільним при багатомоноклатурному виробництві. Але виконання аналітичних дій вручну зменшує корисність одержаної інформації: відповідність критеріям оперативності, ціни інформації, точності, достовірності, іншим.

Спрощений статистичний аналіз, запропонований М. Г. Чумаченком, ґрунтується на поділі показників на дві групи, ранжованих за ознакою зростання обсягу виробництва, та розрахунку постійних витрат на основі середніх значень незалежної та результативної ознаки.

Проте застосування різних методів для визначення функції витрат надає різні результати. У табл. 2.4 наведено порівняльну характеристику функцій витрат за статтею «інші витрати», визначених за фактичними даними дрібного підприємства.

Стаття калькуляції «інші витрати» є неоднорідною за структурою і включає витрати на амортизацію основних засобів, послуги зв'язку, канцелярські товари, бланки, паливо (вугілля), електроенергію, послуги банку, послуги з транспортування, бензин, витрати на відрядження, комунальний податок, інші непрямі витрати.

Теоретично, до складу цієї статті може входити як умовно-змінна, так і умовно-постійна частина витрат. Дослідження функції витрат різними методами виявило, що за методом вищої-нижчої точки витрати включають частину змінних витрат, яка характеризується показником 15 коп. на 1 кг готових виробів.

**Порівняльна характеристика функцій витрат
за статтею «інші витрати»**

Метод побудови функції витрат	Функція витрат	Примітки
Метод вищої – нижчої точки	$Y = 0,15x + 11921,51$	Функція вказує на існування певної частки змінних витрат у складі статті
Регресійний аналіз	$Y = -9,1617x + 402052$	Функція заперечує наявність лінійної залежності між факторами ($R^2 = 0,0608$)
Спрощений статистичний аналіз	$Y = -20,3819x + 800196,7$	Функція заперечує наявність лінійної залежності між факторами

Математично більш точний метод – спрощений статистичний аналіз – заперечує існування лінійної залежності.

Найбільш достовірну функцію витрат надає результат регресійного аналізу, який стверджує, що динаміка загальних витрат на 93,92% зумовлена дією інших факторів, ніж обсяг виробництва.

Щодо методу візуального пристосування, то графічне зображення зміни витрат у часі демонструє складність адекватного графічного зображення функції витрат (рис. 2.2).

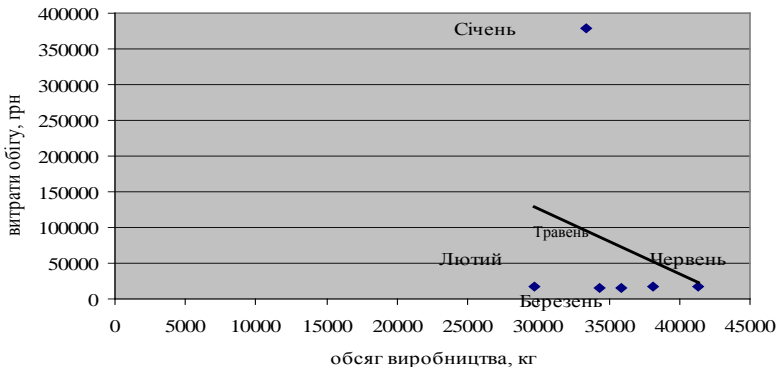


Рис. 2.2. Використання методу візуального пристосування для побудови функції витрат за статтею «інші витрати»

Таким чином, кожний із розглянутих підходів групування витрат на умовно-постійні та умовно-змінні має переваги та недоліки (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Порівняльна характеристика методів визначення функції витрат

Метод визначення функції витрат	Переваги методу	Недоліки методу
Обчислення коефіцієнту реагування витрат	– простий у використанні; – не потребує додаткових аналітичних інструментів	– ускладнює виявлення неоднорідних статей витрат; – не відображає вплив інших факторів на формування витрат: перевищення темпів зростання продуктивності праці над темпами зростання фонду оплати праці працівників основного виробничого складу; застосування обладнання, що не відповідає впровадженим технологіям, брак транспортних засобів для доставки продукції до споживача і функціонування в умовах обмеженого використання ресурсів у зв'язку з високими тарифними ставками тощо
Метод технологічного аналізу	– дозволяє одержати достовірну, деталізовану до необхідного рівня інформацію; – зорієнтований на майбутні операції	– вимагає детального вивчення всіх господарських операцій; – є персоналомістким, трудомістким, часомістким
Метод аналізу розрахунків	– є достатньо точним	– неприйнятний в умовах багатонаменклатурного виробництва
Метод вищої-нижчої точки	– відносно простий	– неточний, оскільки ігнорує абсолютну більшість показників; – рівень неточності збільшується в умовах багатонаменклатурного виробництва

Метод визначення функції витрат	Переваги методу	Недоліки методу
Метод візуального пристосування	– наочний	– неточний; – неприйнятний в умовах багатонаменклатурного виробництва
Регресійний аналіз	– точний	– складний у використанні, вимагає додаткових аналітичних інструментів; – розрахунки, здійсненні вручну, збільшують рівень неточності одержаних результатів; – вимагає розумінні інструментарію розподілу витрат на постійні і змінні з боку користувача інформації
Спрощений статистичний аналіз	– відносно точний; – вимагає використання нескладних інструментів аналізу	– важкореалізуемий в умовах багатонаменклатурного виробництва

Одержанню максимального ефекту від використання відповідного методу сприятиме, на наш погляд, диференційований підхід до розподілу витрат на постійну та змінну частину (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Використання різних підходів до розподілу умовно-змінних і умовно-постійних витрат відповідно до змісту статей калькуляції на виробництво хліба та хлібобулочних виробів

Статті калькуляції	Метод групування витрат на умовно-постійні та умовно-змінні	Примітки
Борошно, допоміжні сировина і матеріали	Технологічний аналіз	Детальному розгляду підлягатимуть тільки ті господарські операції, що містять у собі частину постійних витрат – недокументовані витрати і втрати

Статті калькуляції	Метод групування витрат на умовно-постійні та умовно-змінні	Примітки
Виробничий брак	Не потребує поділу, оскільки є постійними витратами	–
Транспортно-заготівельні витрати	Технологічний аналіз	Детальному розгляду підлягатимуть тільки ті господарські операції, що містять у собі частину постійних витрат
Паливо на технологічні потреби	Не потребує поділу, оскільки є змінними витратами	–
Паливо-газ	Не потребує поділу, оскільки є змінними витратами	–
Основна і додаткова заробітна плата	Технологічний аналіз	Ретельній увазі підлягатиме тільки додаткова заробітна плата
Нарахування на фонд оплати праці	Технологічний аналіз, арифметичний розрахунок	Ретельній увазі підлягатимуть тільки нарахування на фонд додаткової заробітної плати
Загально-виробничі витрати	Регресійний / статистичний аналіз	Є складною статтею витрат і може включати змінні витрати
Адміністративні витрати	Регресійний / статистичний аналіз	Є складною статтею витрат і може включати змінні витрати
Витрати на збут	Регресійний / статистичний аналіз	Є складною статтею витрат і може включати змінні витрати

Статті калькуляції «Борошно, допоміжні сировина і матеріали» та «Транспортно-заготівельні витрати» є за своєю природою умовно-змінними: розмір першої статті визначається відповідно до рецептур, другої – за спеціальним розрахунком, в основі якого – залежність від обсягу витраченої сировини і матеріалів.

Операції, які формують постійну частину витрат, не є типовими, тому їх виявлення та відповідне документування є завдан-

ням системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві хлібопечення. Отже, використання методу технологічного аналізу є цілком обґрунтованим.

Розподіл відповідної суми відррахувань на соціальні заходи здійснюватиметься арифметичним шляхом на підставі розподілу попередньої статті калькуляції.

Загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут є переважно змішаними статтями витрат. Але їх розподіл на собівартість окремих видів готової продукції відповідно до обсягу виробництва унеможливорює використання методів розрахунку коефіцієнта реагування витрат, технологічного аналізу, методу вищої-нижчої точки, спрощеного статистичного аналізу. Тому єдиним ефективним прийомом розподілу витрат є регресійний / статистичний аналіз. Проте його використання в умовах багатоменклатурного виробництва цілком виправдане тільки при автоматизації основних обчислень.

Операції з виявлення виробничого браку обов'язково підлягають обліку та посиленому контролю, тому не потребують додаткових процедур з їх реєстрації.

Стаття калькуляції «Паливо» є умовно-змінною відповідно до технології виробництва.

Витрати на заробітну плату виробничого персоналу є змішаною статтею витрат. Не зважаючи на трудомісткість та часомісткість технологічного аналізу, це – єдиний метод, який надасть можливість достовірно оцінити склад витрат.

Обґрунтування моделі поведінки витрат на основі диференційованого підходу до групування витрат на умовно-постійні та умовно-змінні дозволяє удосконалити процеси прийняття та реалізації управлінських рішень. Зокрема, такий підхід є основою формування бюджетів, встановлення ціни реалізації, обґрунтування доцільності прийняття додаткового замовлення, вибору форми оплати праці тощо. А у теоретичному аспекті – створює підґрунтя для поглибленого наукового дослідження елементів системи управління витратами.

Фундаментом облікових інформаційних потоків є облікова політика підприємства. Реформуванням бухгалтерського обліку в умовах складних економічних, соціальних, політичних процесів в Україні загострило проблему обґрунтованості вибору елементів облікової політики.

Питання формування та реалізації облікової політики знайшли

відображення у працях М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, М. С. Пушکارа, В. В. Сопка, В. Г. Швеця, інших. Тривалий час пріоритет у наукових дослідженнях надавався висвітленню теоретичних та методологічних аспектів окремих елементів облікової політики. Так, навіть на сучасному етапі відбувається уточнення науковцями змісту принципів, методів бухгалтерського обліку та процедур складання звітності як елементів облікової політики [81, 154] та необхідності їх повного висвітлення у наказі про облікову політику [68, 193].

Підкреслюючи важливість комплексного підходу до формування облікової політики підприємства, Малюга Н.М. розкриває зміст моделювання облікової політики [94, с. 271–276].

Пушкар М. С., Щирба М. Т. під концепцією облікової політики визначають процес регламентації облікового циклу, оцінки активів і пасивів підприємства, збору і обробки даних про фінансово-господарську діяльність, підготовки інформації про підприємство, яка корисна для прийняття управлінського рішення щодо розподілу та ефективного використання наявних ресурсів і отримання результативної інформації в межах бухгалтерського обліку [154, с. 154].

Шнейдман Л., Кравчук Л., Тканко В. всебічно досліджують проблему трансформації наказу про облікову політику за вимогами МСФЗ [81]. Шерстюк О. акцентує увагу на впливі методу оцінки активів, капіталу, зобов'язань, капіталу на відповідні показники фінансової звітності [226].

Наближення до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності в умовах чинного правового поля з податкового обліку зумовило виникнення диспуту щодо необхідності формування облікової політики для цілей податкового обліку [166, 211].

Формування облікової політики для прийняття управлінських рішень, таким чином, розглядається науковцями як другорядний аспект.

Не зменшуючи важливість здійсненої роботи і цінність одержаних науковцями результатів, необхідно звернути увагу, що питання комплексного підходу до удосконалення структури та змісту наказу про облікову політику як інструменту, що сприяє реалізації стратегії виробничого підприємства, потребує більш глибокого вивчення та практичного впровадження.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фі-

нансову звітність в Україні» та П(С)БО 1 «облікова політика» – це сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності [146, 149].

У світовій практиці бухгалтерського обліку термін «облікова політика» тлумачиться як сукупність способів ведення обліку на підприємстві [97]. Критичний аналіз змісту МСФЗ дозволяє стверджувати, що МСФЗ надається не стільки визначення поняттю «облікова політика», скільки розуміння її сутності як необхідного інструментарію для дотримання принципів обачності, превалювання сутності над формою та суттєвості при складанні фінансових звітів.

Поступовість прийняття національних стандартів та особливості формування ринкових відносин в Україні обґрунтовують відмінні риси у змісті облікової політики за МСФЗ та П(С)БО. У цілому Державним Департаментом з питань адаптації законодавства на основі порівняльно-правового аналізу стану відповідності законодавства України до законодавства ЄС з бухгалтерського обліку ступінь адаптації оцінено як середній [105].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» законодавчо закріплено свободу обґрунтування вибору форми організації та ведення бухгалтерського обліку, управлінського обліку, періодичність інвентаризації цінностей, розрахунків, зобов'язань, капіталу. Тоді як широке коло важливих питань щодо політики консолідації, конвертування іноземної валюти, загальної політики оцінки, суттєвості подій після дати балансу, регулювання обліку довгострокових контрактів та привілей розкриваються у відповідних міжнародних стандартах фінансової звітності.

Практика вітчизняного обліку свідчить, що свобода вибору методу списання запасів, амортизації необоротних активів, терміну корисної експлуатації нематеріальних активів, порядку формування резерву сумнівних боргів часто обмежується дією ряду факторів. Так, вимоги чинного законодавства з податкового обліку та прагнення до недублювання облікової інформації зумовлюють вибір суб'єктами господарювання відповідної методики для складання податкової звітності. Це створює перешкоду розвитку бухгалтерського обліку як інформаційного джерела управління, а не інструменту для складання звітності.

Тоді як відповідними міжнародними стандартами викладені

уніфіковані підходи до обліку витрат на пенсії та програми пенсійного забезпечення, виплати працівникам при звільненні з роботи та при скороченні штатів, в умовах економічних перетворень національні стандарти розкривають тільки загальні засади організації обліку витрат. В Україні вказані питання розглядаються передусім у межах соціальної політики держави та майже не знаходять висвітлення у наказах про облікову політику.

Отже, чинна нормативна база з бухгалтерського обліку, з одного боку, надає виробничим підприємствам широкі можливості у виборі варіантів організації облікового процесу на підприємстві. З іншого, – відсутність офіційних роз'яснень, компетентних консультацій, методичних рекомендацій призводять до нерозуміння керівництвом та працівниками облікового апарату переваг та недоліків обраного елемента облікової політики для прийняття управлінського рішення стратегічного характеру.

Метою визначення основних напрямів облікової політики за МСФЗ є відображення неупередженої інформації у фінансових звітах. Інформаційна цінність наказу про облікову політику підприємств хлібопекарської промисловості України полягає в економічному обґрунтуванні вибору елементів облікової політики для підготовки інформації при прийнятті управлінських рішень. Управлінські рішення менеджерів підприємства націлені, в першу чергу, на оптимізацію прибутку. Тому розглядати зміст облікової політики необхідно в обов'язковому контексті впливу на фінансовий результат діяльності підприємства.

Важливість обґрунтованого, професійного підходу до вибору елементів облікової політики підтверджує обмеженість випадків, що дозволяють вносити зміни до облікової політики.

Підготовка наказу про облікову політику підприємства вимагає системних знань усіх процесів, які відбувались на підприємстві і за його межами у минулому, здійснюються зараз і матимуть місце в майбутньому; потребує ґрунтовного аналізу подій та фактів, уміння бачити перспективу, неординарно мислити тощо.

Фундаментом раціональної організації облікових потоків з метою ефективного управління витратами є уточнення змісту наказу про облікову політику. Відповідно до Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику» [150] повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких норма-

тивно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Водночас, всі організаційно-методичні питання обліку і калькулювання собівартості продукції в межах управлінського обліку не мають імперативного характеру.

У частині калькулювання собівартості продукції Листом визначено пріоритетність розкриття інформації про перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) [150].

Загалом, аналізуючи зміст положень, рекомендованих до розкриття у наказі про облікову політику, необхідно відзначити, що переважна їх більшість орієнтована на достовірність відображення інформації у фінансовій звітності, а не для прийняття управлінських рішень на основі облікової інформації. Отже, підприємство самостійно визначає доцільність розкриття інформації щодо методів оцінки, обліку і процедур управлінського обліку.

З урахуванням галузевих особливостей запропоновано включити до наказу про облікову політику положення, що розкривають методи оцінки, обліку і процедур управлінського обліку (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Методи оцінки, обліку і процедур управлінського обліку для цілей управління витратами, рекомендовані до включення до наказу про облікову політику

Положення наказу про облікову політику	Елементи облікової політики, що підлягають розкриттю
<i>1. Організація управлінського обліку витрат</i>	
Процедури управлінського обліку витрат	– перелік процедур бухгалтерської обробки інформації у системі управлінського обліку витрат
Структура облікового апарату та зв'язок з іншими структурними підрозділами підприємства	– взаємоузгодженість облікових та інших інформаційних потоків підприємства у частині інформаційного забезпечення управління витратами
Метод калькулювання собівартості продукції	– обґрунтування вибору методу калькулювання собівартості продукції відповідно до мети управління

Положення наказу про облікову політику	Елементи облікової політики, що підлягають розкриттю
Система рахунків управлінського обліку	– представлення у додатку Робочого плану рахунків із зазначенням субрахунків першого порядку
Центри відповідальності. Напрямки аналітичного обліку	– перелік центрів відповідальності, за якими здійснюється аналітичний облік витрат, доходів, фінансових результатів. Напрямки аналітичного обліку витрат відповідно до цілей управління
Схема документообороту з управлінського обліку витрат	– схема документообороту управлінського обліку витрат
<i>2. Методика управлінського обліку витрат</i>	
Методика відображення інформації на рахунках управлінського обліку	
Методика визначення собівартості продукції відповідно до цілей управління	
Методика розподілу витрат за центрами відповідальності	
Методика розподілу непрямих витрат	
<i>3. Відповідальність осіб за організацію управлінського обліку витрат</i>	

Враховуючи складність технологічних процесів, що відбуваються у виробництві, та їх вагомий вплив на процес прийняття управлінського рішення, особлива увага повинна приділятися організації аналітичного обліку витрат за центрами відповідальності, обґрунтуванню системи обліку витрат і калькулювання собівартості хліба, хлібобулочних виробів відповідно до цілей управління витратами, обґрунтуванню бази розподілу витрат за центрами відповідальності.

Необхідною складовою управлінського обліку витрат є встановлення відповідальності за організацію управлінського обліку витрат. Перевагами запропонованого підходу є:

- максимальне розкриття облікових процедур управлінського обліку витрат у наказі про облікову політику;
- застосування сучасних підходів в організації та методиці управлінського обліку витрат;
- врахування складності процесів управління підприємством в умовах насиченості інформаційних потоків;

– можливість удосконалення (зміни параметрів облікової політики та облікових оцінок) в межах запропонованих структурних елементів.

Перелік додатків до наказу про облікову політику дозволяє уточнити окремі аспекти організації і методики управлінського обліку витрат (табл. 2.8).

Впровадження системи обліку витрат і калькулювання неповної собівартості в умовах обліку відхилень вимагає уточнення облікових процедур.

Таблиця 2.8

Додатки до наказу про облікову політику, що розкривають положення з управлінського обліку витрат підприємства

Номер додатку	Зміст додатків до наказу про облікову політику
1	Перелік первинних документів, зведених бухгалтерських документів, реєстрів бухгалтерського обліку, форм внутрішньої звітності, зразки підписів керівника та головного бухгалтера, які необхідні для здійснення ними своїх посадових обов'язків та повного контролю за витратами підприємства
2	Перелік посадових осіб, які наділяються правом видачі дозволу на проведення господарських операцій
3	Перелік посадових осіб, які наділяються правами отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності на несуть всю повну відповідальність за такі дії, згідно з посадовими інструкціями та чинними законодавчими актами України
4	Перелік посадових осіб, які складають, підписують внутрішню звітність та несуть відповідальність за подання її за призначенням у встановлені підприємством строки
5	Графік (-и) документообороту
6	Система рахунків управлінського обліку витрат.
7	Перелік і склад, порядок розподілу змінних і постійних витрат
8	Перелік і склад статей для калькулювання виробничої собівартості

У додатку Б представлено рекомендовану нами посадову інструкцію бухгалтера з управлінського обліку витрат. Орієнтування обліку витрат на цілі управління вимагає посилення взаємодії бухгалтера із менеджером з оптимізації витрат та економістом. На рис. 2.3 видно, що у системі взаємодії з іншими

структурними підрозділами бухгалтер з обліку витрат є ключовою фігурою.

Фінансовий директор здійснює постановку завдання відповідно до мети управління витратами. Виконанню облікових процедур передують збір та попередня обробка необхідної інформації та взаємоузгодження обліково-аналітичних процедур із економістом (аналітиком) підприємства.

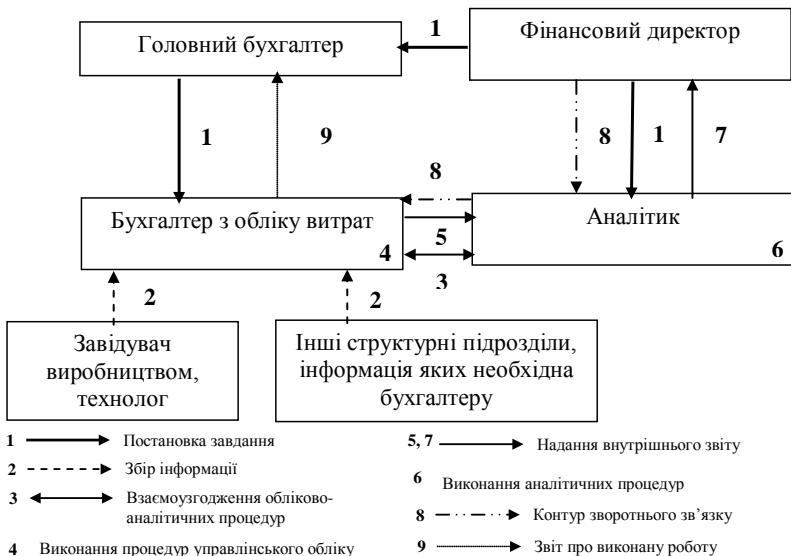


Рис. 2.3. Схема взаємодії бухгалтера з управлінського обліку витрат з іншими посадовими особами хлібопекарного підприємства

Відповідно до рівня реалізації поставленого завдання, запропонована схема взаємодії бухгалтера з іншими посадовими особами має контур зворотного зв'язку з боку менеджера підприємства. Отже, цикл етапів 2–8 (див. рис. 2.3) повторюється до одержання менеджером релевантної інформації для прийняття управлінського рішення.

Практика впровадження системи калькулювання неповної собівартості вимагає уточнення порядку відображення інформації на рахунках обліку.

2.2. Неповна собівартість у системі рахунків бухгалтерського обліку

Важливим методологічним питанням в управлінському обліку витрат є його місце у системі рахунків обліку. Науковцями визначено такі основні системи рахунків обліку: загальна, інтегрована та переплетена [29, с. 32].

Чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [140] не передбачено виокремлення рахунків управлінської, маржинальної, аналітичної бухгалтерії, які використовують для прийняття оперативних управлінських рішень, визначення і аналізу собівартості, результатів діяльності підприємства в розрізі центрів відповідальності, про що справедливо зазначає Осадчук Н. В. [135]. Практика застосування загальної системи рахунків для цілей управлінського обліку запроваджена, зокрема, у Франції і сприяє посиленню зв'язок фінансового та управлінського обліку у системі інформаційного забезпечення прийняття рішень.

Нападовска Л.В. детально досліджує методику застосування автономної та інтегрованої системи рахунків управлінського обліку [120, с. 84–90]. Розглянута автором автономна система рахунків передбачає використання інформації рахунків обліку витрат для цілей управління.

Зокрема, рахунки управлінського обліку 23* «Виробництво» та 26* «Готова продукція» містять інформацію про залишки, які використовують для визначення фінансового результату (рис. 2.4). Рахунок управлінського обліку 79* «Фінансовий результат» формує інформацію про фінансові результати за цільовим спрямуванням. Тоді як рахунок фінансового обліку 79 «Фінансовий результат від основної діяльності» відображає інформацію за економічними елементами витрат.

За запропонованим підходом, фінансовий результат в управлінському обліку визначається у два етапи: 1) різниця між доходом від реалізацією та сумою виробничих витрат визначає валовий фінансовий результат; 2) різниця між валовим фінансовим результатом та адміністративними витратами, витратами на збут визначає прибуток.

При цьому, автор наголошує, що на рахунках 79 «Фінансовий результат від основної діяльності» та 79* «Фінансовий ре-

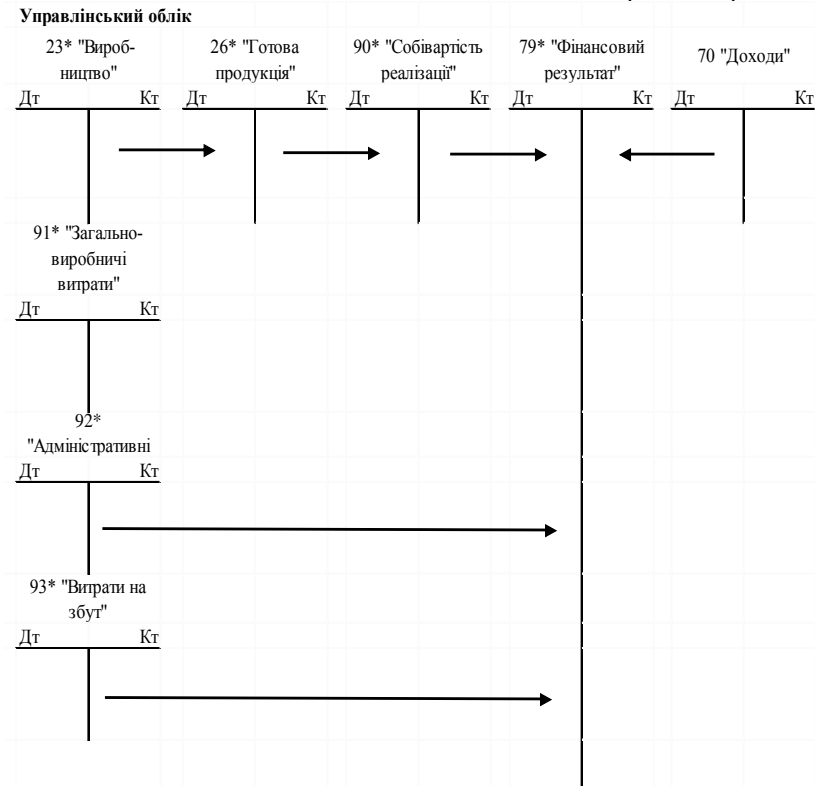


Рис. 2.5. Схема інтегрованої системи рахунків управлінського обліку за Нападовською Л.В. [120, с. 88]

На нашу думку, застосування загальної або інтегрованої систем рахунків обліку з метою впровадження обліку витрат і калькулювання неповної собівартості продукції в умовах обліку нормативних витрат має ряд істотних недоліків. Зокрема, необхідність одночасного обліку витрат у розрізі різних напрямків класифікації (за центрами відповідальності, групами та видами продукції, за елементами та статтям калькуляції) та аналітичної вибірки (умовно-постійні та умовно-змінні, відхилення від рецептур та нормативів тощо) сприятиме перевантаженню системи інформаційного забезпечення управління витратами. З пози-

ції практики, не завжди можливо витримати відповідність рахунків управлінського обліку сальдо та оборотам по рахунках фінансового обліку, а отже, облікова інформація втрачатиме важливі якісні характеристики (релевантність, оперативність, зрозумілість тощо).

Переплетена система рахунків обліку передбачає ведення рахунків фінансового та управлінського обліку, які можуть не кореспондувати. Таким чином, функціональне призначення рахунків чітко розмежовується. Рахунки фінансового обліку акумулюють інформацію про активи, капітал, зобов'язання, витрати, доходи та фінансові результати з метою складання фінансової звітності. Рахунки управлінського обліку формують інформацію відповідно до потреб управління. Джерелом для відображення господарських фактів як у фінансовому, так і управлінському обліку є первинний облік.

Загальний алгоритм калькулювання неповної собівартості та визначення результату виробництва на рахунках обліку представлено на рис. 2.6.

Витрати за відповідним рахунками, що формують статті калькуляції списуються у такому порядку:

- змінна частина витрат (за нормою) включається до неповної собівартості певного виду готової продукції;
- перевитрати за калькуляційною статтею відповідно до інформації відомості обліку відхилень прямо відноситься на результат виробництва;
- одержана економія за калькуляційною статтею відповідно до інформації відомості обліку відхилень також відноситься на результат виробництва. Оскільки економія зменшує понесені витрати, то господарська операція відображається сторнуванням;
- постійна частина витрат списується на результат виробництва (табл. 2.9).

Рахунок управлінського обліку «Неповна собівартість» є транзитним і за кредитом накопичена сума неповної собівартості списується на рахунок маржинального доходу.

Основним призначенням аналітичного рахунку «Маржинальний дохід» є визначення маржинального доходу в розрізі видів продукції та центрів відповідальності – наприклад, виробничий цех.

управлінського і фінансового обліку. Наявність контрольного рахунку є відмінною рисою переплетеної системи рахунків управлінського обліку [29, с. 38]

Таблиця 2.9

Характеристика рахунків управлінського обліку для калькулювання неповної собівартості та визначення результату виробництва хліба та хлібобулочних виробів

Назва рахунку	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Деталізація інформації в аналітичному обліку
Неповна собівартість	Відображається неповна собівартість, сформована внаслідок накопичення прямих змінних витрат	Відображається списання неповної собівартості у дебет рахунку «Маржинальний дохід»	У розрізі виробів, центрів відповідальності
Маржинальний дохід	Відображається неповна собівартість, а також списання суми маржинального доходу на результат виробництва, одержаного як різниця виручки від реалізації та неповної собівартості	Відображається дохід від реалізації, сума якого узгоджена з даними аналітичного обліку за рахунком 701 «Дохід від реалізації готової продукції» без ПДВ	У розрізі виробів, центрів відповідальності
Результат виробництва	Відображається постійна частина витрат, а також відхилення витрат – перевитрата (+). Економія витрат (-) зменшує дебетовий оборот, тому відображається сторнуванням. Дебетове сальдо свідчить про одержання збитку від виробничої діяльності	Відображається маржинальний дохід. Кредитове сальдо свідчить про одержання прибутку від виробничої діяльності	У розрізі виробів, центрів відповідальності

Кредитове сальдо рахунку управлінського обліку «Результат виробництва» свідчить про одержаний прибуток від виробництва хліба і хлібобулочних виробів, дебетове – про збитки. Результат виробництва узгоджується з даними аналітичного обліку по рахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Отже, на основі перегрупованих даних про витрати на виробництво продукції здійснюється калькулювання неповної собівартості продукції за системою калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень від нормативних витрат.

Запропонована система рахунків управлінського обліку, на наш погляд, не передбачає обов'язковості розробки окремих облікових реєстрів відповідно до їх змісту. Головна ідея полягає в алгоритмі калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень та визначення фінансового результату виробництва хліба і хлібобулочних виробів.

Таким чином, важливим методологічним питанням калькулювання неповної собівартості в умовах обліку відхилень є визначення його місця у системі рахунків обліку. Очевидно, що переплетена система рахунків обліку є найбільш прийнятною для впровадження системи калькулювання неповної собівартості в умовах обліку відхилень від нормативних витрат. Технічний бік підготовки інформації для прийняття управлінських рішень забезпечує система внутрішньої звітності.

2.3. Перспективи формування внутрішньої звітності в системі управління витратами на основі калькулювання неповної собівартості

Питанням, що тісно пов'язане з удосконаленням калькулювання собівартості продукції для цілей управління є формування форм внутрішньої звітності. Проблема створення на промисловому підприємстві ефективної системи внутрішньої звітності піднімалася неодноразово вітчизняними практиками і науковцями – Колісником М., Ластовецьким В., Нападовською Л., Прохоровою Л., іншими. Організація внутрішньої звітності з управління витратами в економічній літературі авторами розглядається переважно у двох основних аспектах. Перша група авторів досліджує це питання тільки відповідно до об'єктів обліку. Інша група – визнають недостатність поширення внутрішньої зві-

ності лише на об'єкти обліку, і розглядають її в системі внутрішньогосподарського управління [19, 88].

Однак науковці погоджуються з тим, що створення системи внутрішньої звітності для управління діяльністю на підприємствах має ґрунтуватися на принципах системності і комплексності. Дослідження основних принципів підготовки форм управлінських звітів та вимог до їх змісту дозволяє зробити такі узагальнення.

1. Структура внутрішньої звітності повинна відповідати одночасно завданням операційного, тактичного та стратегічного рівнів управління.

2. Підготовка форм внутрішньої звітності повинна базуватися на принципах цільового спрямування, адресності, оптимальності, зрозумілості.

3. Зміст управлінських звітів повинен інформаційно забезпечувати реалізацію функції прийняття управлінського рішення, планування і контролю, координації дій.

Призначена для прийняття внутрішніх рішень, звітність повинна дозволити розглядати облікову інформацію в динаміці, порівнянні з плановими показниками, розкривати її структуру; враховувати результати минулої, теперішньої і майбутньої діяльності, забезпечувати можливість аналізу відповідно до економічної ситуації, бути наданій у простій та зрозумілій формі, носити конфіденційний характер, розроблятися з урахуванням потреб менеджерів відповідного рівня, бути доступною в режимі реального часу або з мінімальною часовою затримкою [14].

З метою оцінки пріоритетних напрямів удосконалення внутрішньої звітності на хлібопекарських підприємствах було проведено спеціально організоване дослідження – анкетування (додаток В). Для досягнення поставленої мети були поставлені завдання:

- оцінити роль бухгалтера та користувачів облікової інформації в системі управління діяльністю підприємством,
- визначити коло суб'єктів управлінської звітності,
- дослідити необхідність включення до управлінських звітів необлікової інформації,
- оцінити перспективність впровадження системи внутрішньої звітності на хлібопекарських підприємствах.

Об'єктом дослідження виступили 40 підприємств. Основою діяльністю яких є виробництво хліба і хлібобулочних виробів, з

кількістю працівників облікового апарату не менше трьох осіб. У рівновеликих частках об'єктом дослідження обрані підприємства Дніпропетровської та Полтавської областей.

З урахуванням різного рівня загальноекономічного розвитку регіонів дослідження, результати опитування представлено в розрізі областей.

Результати дослідження свідчать, що на думку 90 % респондентів сучасний бухгалтер повинен мати вищу освіту. 10 % (представники підприємств Полтавської області) – відмічають необов'язковість відповідності такому критерію. Одночасно 100 % опитуваних вважають необхідним постійне підвищення кваліфікації бухгалтера, хоча тільки 55 % сприймають доцільною вимогу обов'язкової сертифікації. Втім 95 % респондентів відмітили доцільність володіння бухгалтером не тільки знаннями з бухгалтерського обліку, а й основами аналізу, організації контролю, управління.

Таким чином, менеджери більшості досліджуваних підприємств, з одного боку, висувають вимоги до бухгалтера як до висококваліфікованої особи, яка володіє знаннями з основ управління. З іншого боку, – питання сертифікації, що є документальним підтвердженням відповідного рівня кваліфікації, досвіду, знань бухгалтера, не є нагальним для 45 % досліджуваних підприємств (в тому числі 35 % підприємств Полтавської області).

Вимоги, що висуваються до користувачів облікової інформації більш однорідні за регіональним розподілом і складають: вища освіта (100 %), постійне підвищення кваліфікації (90 %) та володіння основами обліку (82,5 %). Це цілком підтверджує погляди науковців, що процес розробки та впровадження внутрішньої звітності повинен мати зворотний контур «бухгалтер – менеджер».

Більш інтенсивний в цілому розвиток підприємств Дніпропетровської області в порівнянні з Полтавським регіоном зумовив різний розподіл відповідей на наступні два питання анкети. На 15 із 20 суб'єктів господарювання Дніпропетровської області виникла потреба у створенні форми документу, звіту для вирішення конкретного управлінського завдання, що стосувалося оперативної підготовки інформації про стан витрат, оптимізації залишків сировини на складах, різних проблем оперативного характеру. Серед підприємств Полтавської області було відмічено

тільки два підприємства, що мали досвід у складанні відповідних форм.

57,5 % респондентів з огляду на функціонування в умовах жорсткої конкуренції вважають економічно виправданим розробку форм внутрішньої звітності для обґрунтування одиничних (або тих, що рідко відбуваються) управлінських рішень, що зумовлюють одержання економічних вигод. 25 % заперечують таку необхідність, мотивуючи збільшенням трудового навантаження на бухгалтера, керівника відповідної ланки та інших учасників розробки макету звіту. 7 осіб не надали відповіді на питання.

Більшість опитуваних (65 %) вважають, що розроблені макети внутрішніх звітів повинні містити повну інформацію для обґрунтування управлінського рішення менеджером. Підготовлена та надана у належному вигляді облікова та інша інформація прискорить прийняття рішення, підвищить ефективність його реалізації та дозволить швидше встановити та усунути причини невідповідностей за допомогою коригувальних дій.

На питання, хто повинен розробляти макети внутрішніх звітів, абсолютна більшість респондентів (67,5 %) відповіли, що економіст, менеджер або інша посадова особа, на чий запит надається інформація. Тим самим підтверджується ідея цілісності управління через реалізацію його основних функцій: обліку, аналізу, контролю, прийняття рішення, прогнозування, планування, інших.

17,5 % вважають основним суб'єктом створення макетів звітів бухгалтера, 10 % – головного бухгалтера або його заступника. Один респондент – керівника відповідного структурного підрозділу, один – іншу посадову особу – економіста з оплати праці, вважаючи, що саме ця ділянка найбільше потребує удосконалення організації роботи.

Цікавим є те, що 50 % опитуваних вважають перспективним напрямом удосконалення обліку на підприємствах – створення системи управлінської звітності, 45 % – впровадження локальної комп'ютерної мережі, що поєднає всі ланки управління. 25 % наполягають, в першу чергу, на підвищенні кваліфікації бухгалтерів. 20 % вбачають підвищення ефективності обліку у впровадженні автоматизації, 7,5% – у розширенні штату облікового апарату.

Отже, результати проведеного опитування свідчать, що ство-

рення ефективної системи управлінської звітності є одним із пріоритетних напрямів удосконалення обліку на підприємствах хлібопекарської промисловості Дніпропетровської та Полтавської областей. Провідна роль у створенні макетів управлінської звітності належить менеджеру (користувачу інформації) та бухгалтеру (основному генератору облікової інформації). Причому зміст управлінських звітів повинен бути націлений на обґрунтування конкретної управлінської проблеми та містити всю необхідну інформацію.

Таким чином, система внутрішньої звітності з обліку витрат і калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень повинна відповідати таким основним вимогам.

1. Відповідати концепції центрів відповідальності.
2. Відповідати концепції калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень.
3. Відповідати вимогам різних рівнів управління витратами.
4. Взаємоузгоджуватись з обліковими потоками традиційного фінансового обліку.
5. Містити інформацію, у формі, зручній для використання та зрозумілій для користувача.
6. Зводити до мінімуму ризик недостовірності та нерелевантності наданої облікової інформації.
7. Не нести «зайвого» інформаційного навантаження.

Результатом роботи центрів обліку відхилень повинні бути сигнальні відомості обліку відхилень в розрізі статей калькуляції за видами готової продукції. Обов'язковими реквізитами документів мають бути встановлені причини відхилення та відповідальні особи згідно з розробленою обліковою номенклатурою підприємства.

Розроблені прості форми відомостей обліку відхилень, які можуть бути використані хлібопекарськими підприємствами, наведено у додатку Д:

- | | |
|---|---------------|
| 1. Відомість обліку відхилень витрачання сировини і матеріалів на виробництво хліба і хлібобулочних виробів в розрізі калькуляційних статей | Форма № ВМ-1 |
| 2. Відомість обліку відхилень витрачання палива на виробництво хліба і хлібобулочних виробів в розрізі калькуляційних статей | Форма № ВП-2 |
| 3. Відомість обліку відхилень виробничих витрат на оплату праці і відрахувань у соціальні фонди | Форма № ВОП-3 |

- | | |
|--|---------------|
| 4. Відомість обліку відхилень інших змінних виробничих витрат на виробництво хліба і хлібобулочних виробів | Форма № ВІн-4 |
| 5. Відомість обліку відхилень інших змінних загальновиробничих витрат на виробництво хліба і хлібобулочних виробів | Форма № ВІн-5 |
| 6. Відомість обліку відхилень інших постійних загальновиробничих витрат на виробництво хліба і хлібобулочних виробів | Форма № ВІн-6 |

З метою узагальнення інформації про центри обліку відхилень, причини та відповідальних осіб, в межах організації обліку відхилень доцільним є розробка відповідних облікових номенклатур (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Формалізація причин та відповідальних осіб за відхилення витрат в межах центру обліку витрат для хлібопекарського підприємства

Код	Центр, причинна відхилення та відповідальні особи
<i>Центр обліку витрат (XX)</i>	
1	Виробництво хліба і хлібобулочних виробів
2	Виробництво кондитерських виробів
3	Виробництво макаронних виробів
...	
Ц	Цех
Б	Бухгалтерія
<i>Стаття калькуляції, за якою встановлено відхилення (XXX)</i>	
ВМа	Сировина і матеріали
ВПа	Паливо
ВОП	Витрати на оплату праці та відрахування до соціальних фондів
ВІн	Інші змінні виробничі витрати
ВІз	Загальновиробничі витрати
...	
<i>Причина відхилень (XXX)</i>	
110	Заміна сировини і матеріалів
120	Нераціональне витрачання ресурсів
130	Відходи виробництва
140	Виробничий брак

Код	Центр, причинна відхилення та відповідальні особи
150	Порушення технологічного процесу
160	Несправність обладнання
170	Несправність лічильників
180	Невідповідна якість сировини і матеріалів
190	Зміна цін і тарифів
200	Інші
...	
Відповідальна особа (XX)	
00	Не встановлена
10	Завідувач складом сировини і матеріалів
20	Постачальники
30	Бухгалтерія
40	Виробничі працівники
41	Майстер (бригадир)
42	Завідувач виробництвом
43	Технолог
50	Персонал планово-економічного відділу
60	Технічний персонал
...	

Наприклад, відхилення у витрачанні палива на виробництво хліба внаслідок несправності лічильників за запропованою методикою кодуюватиметься ІЦ. Впа. 170. 60.

В межах удосконалення системи внутрішньої звітності цілком достатньою є розробка форми калькуляції неповної виробничої собівартості хліба і хлібобулочних виробів (додаток Е).

Запропонована система внутрішньої звітності має на меті задовольнити першочергову потребу в обліковій інформації про неповну собівартість менеджерів різних рівнів.

Використання системи калькулювання неповної собівартості в управлінні передбачає обов'язкове визначення фінансового результату за сегментами діяльності (центрами відповідальності). Тому елементи внутрішньої звітності, пов'язані із виконанням бюджетно-аналітичних процедур будуть представлені у розділі 3 монографії.

Ефективність системи управлінської звітності передбачає дотримання таких організаційних умов:

- масив якісної облікової інформації;

- узгодження форм та змісту управлінської звітності;
- застосування функціонального методу накопичування та узагальнення інформації;
- наявність персоналу відповідної кваліфікації;
- в умовах багатоменклатурного виробництва – комп'ютеризована система обробки даних.

Організація калькулювання неповної собівартості в умовах обліку відхилень від нормативних витрат вимагає розробки форм внутрішніх звітів, що дозволяють оцінити відхилення від нормативних витрат та сформуванню неповну собівартість (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Загальна характеристика форм внутрішніх звітів з обліку відхилень від нормативних витрат та калькулювання неповної собівартості

Назва внутрішнього звіту	З якою метою складається	Ким складається (посада)	На основі якої інформації складається	Для яких звітів (документів) є основою для складання
Відомість обліку відхилень від нормативних витрат (за видами витрат)	Для попереднього аналізу відхилень за причинами виникнення та відповідальними особами	Бухгалтер з обліку витрат	Виробничий звіт, збірник рецептур, норми витрат тощо	Калькуляція неповної собівартості хліба і хлібобулочних виробів
Калькуляція неповної собівартості хліба і хлібобулочних виробів	Для підготовки інформації для прийняття управлінських рішень	Бухгалтер з обліку витрат	Виробничий звіт, відомості обліку відхилень від нормативних витрат	Внутрішні звіти, бюджети тощо

Формування облікової інформації про встановленні відхилення від нормативних витрат, неповну собівартості є базовими для виконання наступних управлінських процедур (табл. 2.12).

Повноцінне впровадження системи калькулювання неповної собівартості в умовах обліку відхилень вимагає удосконалення системи автоматизації формування облікових потоків.

**Процедура використання інформації
внутрішньої звітності**

Назва облікових робіт	Бухгалтер з обліку витрат	Аналітик	Фінансовий директор
1. Складання відомостей обліку відхилень витрат	x		
2. Попередній аналіз відхилень за причинами виникнення та відповідальними особами	x		
3. Складання калькуляції неповної собівартості	x		
4. Виконання бюджетно-аналітичних процедур		x	
5. Розробка альтернативних варіантів управлінських рішень		x	x
6. Прийняття управлінського рішення та контроль його реалізації			x

Створення комп'ютерної технології формування та обробки інформаційних потоків є одним із основних напрямів розв'язання проблем, які виникають з впровадженням управлінського обліку:

- формування великого масиву облікової та іншої інформації,
- оперативність одержання облікової інформації,
- відповідність критеріям корисності облікової інформації,
- націленість облікової інформації на користувача,
- забезпечення комунікацій різних рівнів управління,
- застосування інструментів контролінгу різного ступеня складності для обґрунтування альтернатив,
- ранжування альтернатив в умовах багатоваріантності управлінських рішень,
- оперативний контроль за реалізацією управлінського рішення,
- економічне обґрунтування необхідності впровадження коригувальних дій щодо впроваджуваного управлінського рішення.

Тому вітчизняними та зарубіжними практиками і науковцями [52, 74, 75, 206] питання формування управлінської автоматизованої інформаційної системи розглядається як невід’ємна складова проблеми удосконалення системи обліку на підприємствах. Необхідність автоматизації обліку посилюється також дією внутрішніх факторів діяльності хлібопекарних підприємств: структурою підприємства, політикою управління, широтою асортименту готової продукції, іншими.

Концепція автоматизації управління передбачає націленість інформаційної системи на основні три типи завдань: структуровані (формалізовані), неструктуровані (неформалізовані) та напівструктуровані. При розв’язанні структурованого завдання управління, як правило, достатнім є розробка точного алгоритму послідовних операцій.

Структуровані управлінські рішення притаманні у більшості випадків операційному рівню управління.

У змісті неструктурованих завдань важко виділити чітку математичну взаємозалежність елементів внаслідок впливу великої кількості факторів, що є визначальними для обґрунтування рішення. Напівструктуровані завдання передбачають поєднання елементів математичної алгоритмізації із людським фактором. Виникнення проблем, що потребують прийняття неструктурованих та напівструктурованих рішень характерні для операційного рівня управління, але їх розв’язання здійснюється на тактичному чи стратегічному рівнях управління.

Межі між структурованими та неструктурованими управлінськими рішеннями постійно змінюються. Удосконалення інформаційних технологій підвищує роль обґрунтування управлінських рішень на основі визначених методик та алгоритмів.

Отже, автоматизовані управлінські системи необхідно розглядати з методологічної точки зору – залежно від завдань управління, щодо технічного аспекту – залежно від ступеня готовності підприємства до впровадження (рис. 2.7).

Методичний бік автоматизованої управлінської системи становить сукупність методичних прийомів та методів, що забезпечують реалізацію відповідного управлінського завдання.

Автоматизовані облікові системи операційного рівня управління – це система обробки архівів, сконцентровані, в першу чергу, на потребах регламентованого обліку – фінансового, податкового, статистичного. Забезпечуючи достовірне формування

відповідних звітних форм, такі системи неспроможні надати інформаційну підтримку в умовах наявності альтернатив, динамічної зміни ключових показників, а тому їх дієвість значно знижується при необхідності впровадження елементів управлінського обліку на підприємстві.



Рис. 2.7. Позичування автоматизованих управлінських інформаційних систем залежно від завдань управління

Системи цього рівня, як правило, позбавлені ознаки інтеграції з іншими функціями управління та інструментів управління для вищого керівництва підприємства.

Автоматизовані облікові системи тактичного рівня управління передбачають інформаційну підтримку процесу прийняття рішень тактичного характеру. Тому містять модулі, що у повній мірі або частково відповідають концепції управлінського обліку. Це забезпечує певний рівень інтеграції з іншими функціями управління та дозволяє застосовувати сукупність інструментів управління різного рівня для адміністрації: панелі ключових ін-

дикаторів, інструментарії бюджетування, відстежування процесів виконання замовлень, ціноутворення тощо.

Перехід до міжнародних стандартів обліку та аудиту, розвиток ринкових умов в Україні, запровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах зумовили зниження попиту підприємств-споживачів на автоматизовані облікові системи, які дозволяють вирішувати завдання тільки операційного рівня. Як правило, поширені на ринку інформаційних технологій програмні продукти, крім місії обліку вже орієнтовані на проведення аналізу, графічне зображення, надання інформації на запит, формування ключових показників-індикаторів. Проте не всі програмні продукти забезпечують інформаційну підтримку управління в умовах наявності альтернатив.

Чим вищий рівень управління, що підтримує відповідна автоматизована управлінська інформаційна система, тим міцніше має бути стан готовності підприємства до її впровадження. Під готовністю до впровадження необхідно розуміти сукупність матеріальних, трудових та грошових ресурсів, що забезпечує ефективність функціонування системи. Економічний ефект від впровадження інформаційних технологій може полягати у покращенні фінансово-економічних показників діяльності підприємства, посиленні контрольно-аналітичної функції управління, скорочення часу на економічну обробку та інтерпретацію облікової та іншої інформації, оптимізації чисельності персоналу, підвищенні продуктивності праці адміністративного персоналу, можливості економічного обґрунтування складних проектів тощо.

Проте, чим вищий рівень впроваджуваної управлінської автоматизованої системи, тим вищий економічний ефект, тим швидше покриваються витрати, пов'язані з її впровадженням (рис. 2.8).

Використання запропонованих нами паперових форм внутрішньої звітності в межах впровадження системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень цілком виправдане при відносно невеликих обсягах виробництва.

В умовах широкого асортименту хліба і хлібобулочних виробів ефективність використання облікової інформації для обґрунтування складних управлінських рішень при паперовій обробці або частковій автоматизації невисока.

Тому для середніх та великих підприємств актуальним є використання готових програмних продуктів, що включають від-

повідні умови для організації обліку неповної собівартості, контролю відхилень витрат та використання облікових потоків для прийняття рішення. Або доповнення функціонуючої на підприємстві облікової інформаційної системи відповідним контуром.

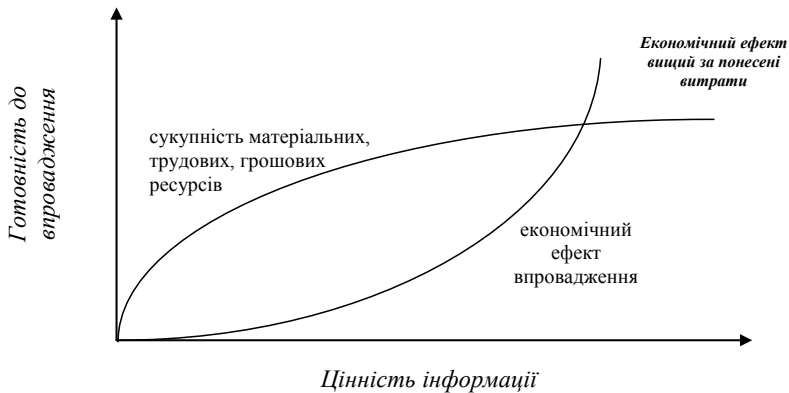


Рис. 2.8. Співвідношення економічного ефекту впровадження автоматизованої управлінської системи та витрат на її впровадження

Інформаційний контур калькулювання неповної собівартості та визначення маржинального доходу повинен:

- відповідати змісту загальної моделі облікової інформаційної системи підприємства;
- забезпечувати відповідну якість інформаційних потоків комунікаційного рівня «виробництво – бухгалтерія – менеджери різних рівнів»;
- ґрунтуватися на концепції центрів витрат;
- відповідати методологічним засадам системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень;
- не суперечити вимогам до формування системи внутрішньої звітності;
- інформаційно підтримувати систему управління витратами підприємства.

З урахуванням зазначених критеріїв, пропонуємо алгоритм автоматизованого формування інформаційних потоків багаторівневого управління витратами в умовах системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень (рис. 2.9).

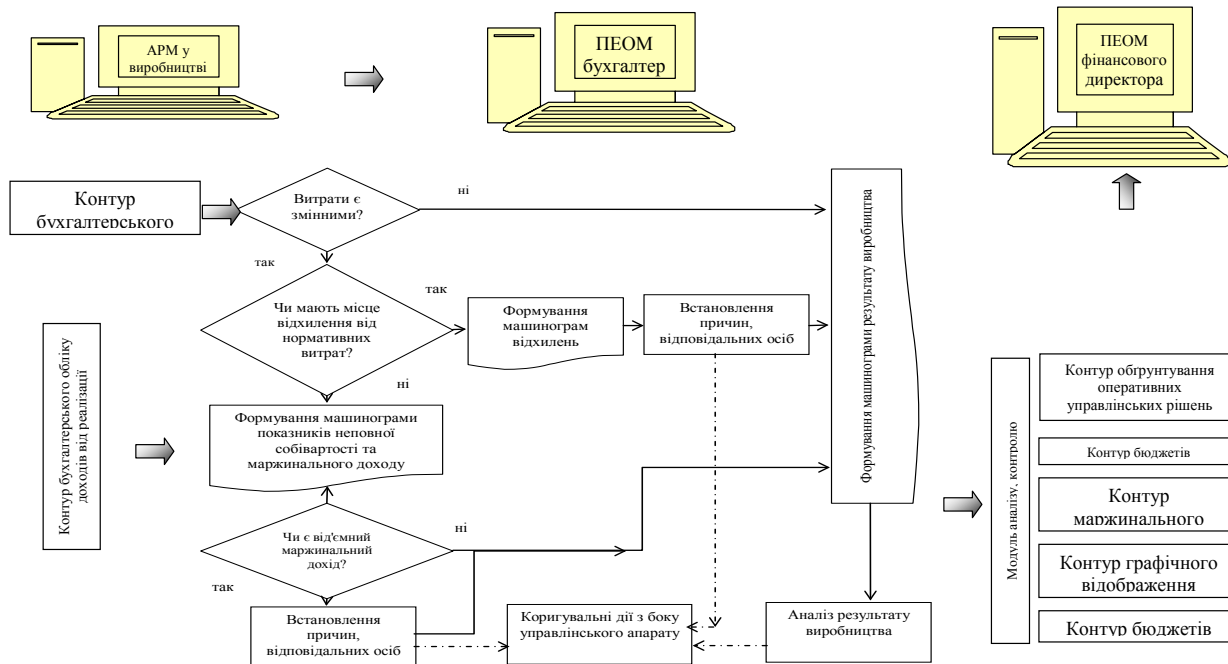


Рис. 2.9. Алгоритм автоматизованого формування інформаційних потоків багаторівневого управління витратами в умовах системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень від нормативних витрат

Відповідно до концепції центрів відповідальності автоматизоване робоче місце завідувача виробництвом забезпечує своєчасну передачу достовірної інформації про витрати для бухгалтерської обробки. Програмний продукт операційно-тактичного рівня управління забезпечений модулем традиційного бухгалтерського обліку, що містить контур обліку витрат на виробництво хліба та хлібобулочних виробів.

В основі застосування системи калькулювання неповної собівартості лежить, в першу чергу, принцип групування витрат на змінні та постійні. Тому наступний крок алгоритму – розподіл витрат на змінні та постійні на основі диференційованого підходу.

Якщо методика диференційованого групування прямих витрат на змінну і постійну частину не є складною для бухгалтера, то при відповідному розподілі непрямих витрат доцільно використати можливості стандартних офісних програм. Так, функціональні можливості табличного процесора MS Excel дозволяють економічно (на основі базового параметру активності) та графічно (за допомогою побудови лінії тренду) обґрунтувати розподіл за відповідною статтею калькуляції непрямих витрат (рис. 2.10, 2.11, 2.12).

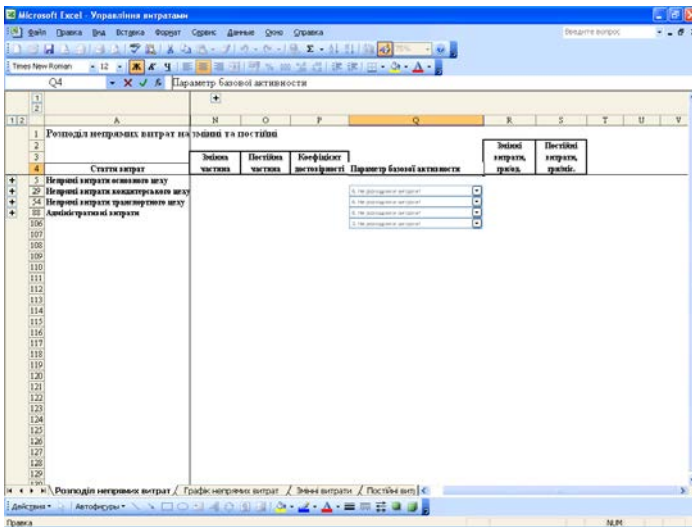


Рис. 2.10. Екранна форма розподілу непрямих витрат в MS Excel

Встановлені відхилення фактичних витрат від норм формують машинограми обліку відхилень. За основу машинограми доцільно обрати форми відомостей, представлені у додатку Д. Суттєвою відмінною характеристикою від паперової форми повинно бути застосування ключових індикаторів.

Стаття витрат		Здійнята частка	Планована частка	Коефіцієнт відхилення	Параметри базової активності	Здійнята витрата, грив.	Планована витрата, грив.
Непрямі витрати на оплату наму							
-	6. Оплата транспортного наму	0,0000	403,90	0,0000	0. Не розподіляти витрати	0,0000	403,90
-	7. МППП	0,0000	297,83	0,0000	0. Не розподіляти витрати	0,0000	297,83
-	8. Витрати на рекламу	0,0000	723,72	0,0000	0. Не розподіляти витрати	0,0000	723,72
-	9. Репродукційні витрати	0,0000	161,18	0,0000	0. Не розподіляти витрати	0,0000	161,18
-	10. Витрати на наму	0,0000	334,15	0,0000	0. Не розподіляти витрати	0,0000	334,15
-	11. Витрати на конструкторів	0,0000	1182,77	0,0000	0. Не розподіляти витрати	0,0000	1182,77
-	12. Амортизація обладнання	0,0000	384,45	0,0000	0. Не розподіляти витрати	0,0000	384,45
-	13. Амортизація споруд та будівель	0,0000	164,07	0,0000	0. Не розподіляти витрати	0,0000	164,07
-	14. Вартість гонимі обслуговуючого персоналу	0,0000	2099,04	0,0000	0. Не розподіляти витрати	0,0000	2099,04
-	15. Інші непрямі витрати	0,0000	335,24	0,0000	0. Не розподіляти витрати	0,0000	335,24
Параметри базової активності:							
-	18.1. Обсяг виробництва, т				0. Обсяг виробництва		
-	19.2. Витрати на рекламу і маркетинг, грн.				0. Витрати на рекламу і маркетинг, грн.		
-	20.3. Витрати конструкторів, кВт				0. Витрати на оплату праці, грн.		
-	21.4. Витрати на оплату праці, грн.				0. Витрати на оплату праці, грн.		
-	22.5. Затрати праці, людино-години				0. Витрати на оплату праці, грн.		
-	23.6. Не розподіляти витрати!				0. Не розподіляти витрати		
-	24.				0. Не розподіляти витрати		
-	25. Непрямі витрати конструкторів на наму				0. Не розподіляти витрати		
+	50. Непрямі витрати транспортного наму				0. Не розподіляти витрати		
+	54. Адміністративні витрати				0. Не розподіляти витрати		

Рис. 2.11. Екранна форма розподілу непрямих витрат в MS Excel (деталізація елементів групування)

Оскільки менеджерів, що є користувачами інформації про відхилення, може цікавити не весь масив інформації, а лише частина, що відповідає певному критерію, то ключовий індикатор акцентує увагу на найважливіших характеристиках.

При розробці ключових індикаторів поширеним є використання принципу «світлофору»: залежно від різниці між очікуваними і реальними результатами показник відображається червоним, жовтим чи зеленим кольором.

Щодо обліку відхилень, то панель ключових індикаторів за принципом світлофору, на наш погляд, доцільно використовувати в таких альтернативних аспектах.

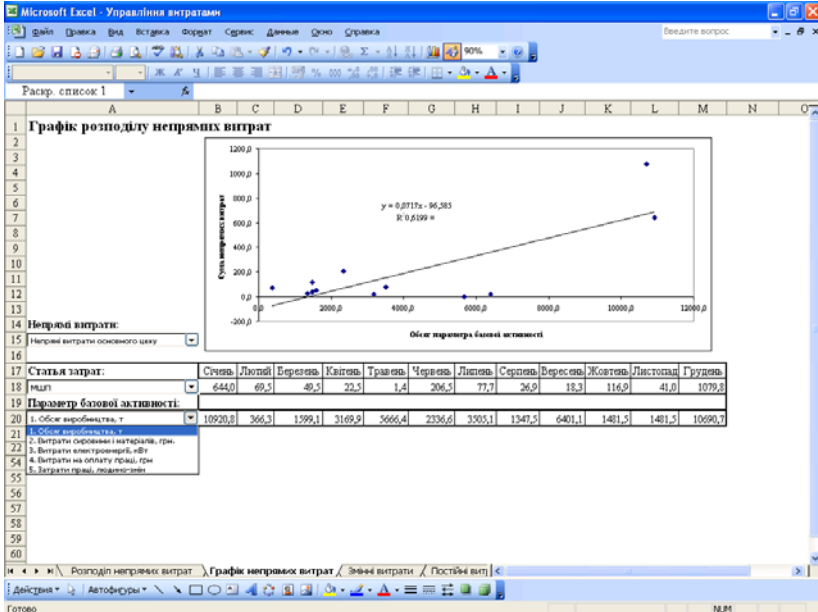


Рис. 2.12. Экранна форма розподілу непрямих витрат в MS Excel

1. За рівнем відповідальності:

- суму відхилень, зумовлену впливом об'єктивних (зовнішніх) факторів (коди облікової номенклатури 00, 20) відображати зеленим кольором;
- суму відхилень, зумовлену помилками або бездіяльністю адміністративного апарату та обслуговуючого персоналу (коди облікової номенклатури 30, 50, 60) відображати жовтим кольором;
- суму відхилень, зумовлену діями виробничого персоналу (коди облікової номенклатури 10, 40, 41, 42, 43) відображати червоним кольором.

2. За критерієм суттєвості:

- суму відхилень, яка відповідає економічно обґрунтованій межі суттєвості – зеленим кольором;
- суму відхилень, яка виходить за межі критерію суттєвості – жовтим кольором;

– суму відхилень з витрачання сировини і матеріалів – червоним кольором.

Змінні виробничі витрати, без урахування відхилень, формують показники неповної собівартості та маржинального доходу. Зміст відповідної машинограми може деталізувати структуру змінних витрат неповної собівартості, а також передбачати аналітичні показники, що обчислюються в межах маржинального аналізу (точка беззбитковості, вкладений дохід, запас міцності і таке інше) (рис. 2.13).

Обов'язковому виділенню ключовим індикатором підлягає від'ємне значення маржинального доходу, причини одержання якого потребують аналізу з боку менеджерів відповідного рівня управління.

Перехід продукції для СУР		кільк.	ціна, грн за од.	Прямі матеріали	Паливо на технологічній потреби	Паливо газ	Основа і додаткова зарплата працівників	Нарахування на фонд оплати праці	Залізна амортизація	Неповна собівартість, грн	Маржинальний дохід, грн	Підприємство
4	Паливо дизельне	0,650	94394,30	69463,40	1543,67	2324,60	23,823	964,24	3342,26	33039,99	41293,76	1
5	Юбка Жовтеньова	0,650	56036,57	40238,27	914,29	1497,51	1514,15	574,22	4973,26	49630,00	6406,47	1
7	Юбка лат. гол.	0,300	1420,83	1000,61	23,12	37,88	51,93	19,63	120,73	1253,90	166,93	1
8	Юбка Хризантемі	0,800	78662,20	54711,65	2252,40	3689,18	0,00	0,00	11759,41	72418,64	21977,66	20
9	Юбка Хризантемі	0,800	2684,69	2709,72	163,79	266,54	0,00	0,00	949,59	4952,58	6104,99	1
10	Юбка Івона	0,600	490667,58	378991,90	8391,91	13743,01	14826,32	3411,79	43812,79	456574,12	465132,23	75
11	Юбка Івона	0,600	37223,58	27973,19	636,85	1043,08	1086,75	410,77	3324,87	34473,51	44207,19	6
12	Юбка Співачкавий	0,250	1747,62	1211,29	27,41	61,27	72,14	27,65	195,20	1609,06	4974,59	1
13	Юбка в шпальоні	0,400	7064,75	4610,39	90,53	146,27	373,27	142,71	472,62	5242,49	484025,89	1
14	Юбка Амеліанка	0,080	8346,96	4712,07	89,86	147,19	566,52	225,47	460,17	6240,28	30995,60	1
15	Платьонка Елеонора	0,500	3066,42	1920,70	33,27	54,50	240,84	91,79	173,71	2516,81	749,17	1
16	Платьонка Івона	0,470	173283,90	105463,21	2099,28	3438,38	6810,38	2574,19	10959,99	131245,43	342458,98	15
17	Платьонка Івона	0,080	3743,33	2293,31	39,91	63,38	824,19	117,67	206,39	3423,23	6916,11	1
18	Юбка Діпріанська	0,400	6745,86	4696,23	62,78	102,82	143,41	54,21	227,74	5287,19	4788,17	1
19	Юбка Терезіанка	0,600	2633,73	2449,29	35,44	58,04	147,79	55,86	185,00	2931,42	172382,48	1
20	Сараф. Світлана	0,300	4760,18	4530,70	65,74	107,68	265,56	111,72	343,24	5454,64	4788,84	1
21	Платьонка Івона в шпальоні	0,080	2644,88	292,72	131,44	11,44	45,79	13,25	15,72	304,62	4788,84	1
22	Рукавичка Тетяна	0,130	1799,42	1004,39	13,97	22,88	92,71	35,04	72,82	1241,91	1391,84	1
23	Куртка Веселіанка	1,300	20,00	16,33	1,22	1,22	13,79	3,97	1,46	40,97	4728,21	1
24	Платьонка в шпальоні з шпальоні	0,075	2445,67	1101,19	17,69	29,97	165,17	62,49	92,03	1461,21	3943,71	1
25	Рукавичка Валеріанка	0,300	6891,67	4345,18	69,54	113,90	299,04	109,63	363,07	5291,36	4114,94	1
26	Юбка Лисичка	0,080	5343,43	2921,35	27,65	45,39	314,63	118,92	144,36	3572,30	3622,28	1
27	Вушок Микола Іван	0,080	3839,21	2153,17	29,52	48,35	223,92	84,64	154,10	2693,70	2307,07	1
28	Сараф. Ірина	0,100	1444,58	959,48	83,85	137,34	667,90	232,43	431,78	1708,00	4118,81	1
29	Куртка Ірина	0,080	3973,00	2528,12	129,70	107,56	403,13	153,27	477,98	3865,48	1865,48	1

Рис. 2.13. Екранна форма машинограми визначення неповної собівартості та маржинального доходу в MS Excel

Заключною дією контуру є формування машинограми результату виробництва на підставі маржинального доходу. Це може бути як окремий документ, так і складова попередньої машинограмної форми (рис. 2.14).

Простота форм машинограм, використання ключових індика-

торів дозволяє скоротити час та підвищити ефективність роботи менеджера з проведення аналітичних процедур, розробки та забезпечення контролю за виконанням коригувальних дій. Облікова інформація контуру призначена для інформаційного забезпечення прийняття управлінського рішення менеджерами різних рівнів та вищого керівництва.

Перелік продукції для CVR		вага, кг	Ціна, грн та о.л.	Непозначені витрати, грн	Маржинальний дохід, грн	Постійні витрати, гривні	Точка беззбитковості, грн	Чистий операційний збуток, грн	Вкладеної дохід, %	З без
0,650	94396,30		83088,09	85089,09	14583	-16177,84	-14583	-90,14		
0,650	56036,57		49630,00	6406,57	8639	75739,64	-8639	11,43	#N/A	
0,300	1400,83		1233,90	166,93	219	1864,11	-219	11,75	#N/A	
0,800	78882,70		72418,64	21977,66	21332,32	91624,50	-21332,32	23,28	#N/A	
0,800	5684,65		4988,38	51047,99	1541,21	1691,82	-1541,21	91,10	#N/A	
0,600	490667,58		436374,12	455153,29	79479,18	248,11	-79479,18	-32034,32	#N/A	
0,600	37235,88		34475,51	44207,19	6031,53	10735,29	-6031,53	56,18	#N/A	
0,350	1747,62		1608,06	4076,59	354,28	494,03	-354,28	71,71	#N/A	
0,400	7064,75		5842,49	484825,09	857,36	867,69	-857,36	98,81	#N/A	
0,080	8348,96		6240,28	30995,00	851,09	1022,44	-851,09	83,24	#N/A	
0,900	3866,42		2516,81	369,39	315,12	715,96	-315,12	-44,01	#N/A	
0,470	175283,90		131345,43	143780,69	19852,12	1198,20	-19852,12	-1759,17	#N/A	
0,080	3708,33		3432,85	4916,11	378,02	641,99	-378,02	38,88	#N/A	
0,400	6765,46		5387,19	2328,77	594,55	785,59	-594,55	-75,68	#N/A	
0,600	2633,75		2931,42	172352,48	335,61	341,32	-335,61	98,33	#N/A	
0,500	4769,18		5454,64	1746,31	622,66	1322,23	-622,66	-47,09	#N/A	
0,080	504,58		384,62	6380,84	28,64	30,37	-28,64	94,31	#N/A	
0,150	1789,42		1241,91	1391,84	132,28	250,31	-132,28	52,85	#N/A	
1,500	30,00		40,97	4720,21	2,66	2,68	-2,66	99,14	#N/A	
0,075	2445,63		1467,31	962,73	166,94	47,50	-166,94	-190,80	#N/A	
0,300	6891,67		5291,36	9491,94	658,62	339,39	-658,62	-194,06	#N/A	
0,080	5343,43		3572,20	8523,28	261,88	3,72	-261,88	-7044,40	#N/A	
0,080	3839,21		2693,70	248,07	279,56	2796,08	-279,56	-10,14	#N/A	
0,100	12464,58		7508,80	617,13	794,15	8068,50	-794,15	-8,95	#N/A	
0,080	5972,00		4277,98	1065,45	281,91	1413,83	-281,91	19,94	#N/A	
0,080	3333,96		2833,23	1005,98	360,26	1374,89	-360,26	26,20	#N/A	

Рис. 2.14. Екранна форма машинограми розрахунку маржинального доходу та показників беззбитковості в MS Excel

РЕЗЮМЕ

Дослідження напрямів удосконалення обліку неповної собівартості дозволило встановити, що система обліку витрат та калькулювання собівартості продукції становить методологічну основу управлінського обліку. Специфіка технологічного процесу, особливості структури системи управління, обмеженість ресурсів зумовлюють необхідність впровадження моделі обліку витрат та калькулювання неповної собівартості продукції в умовах обліку відхилень від нормативних витрат як найбільш перспективного напрямку удосконалення організації управлінського обліку витрат для хлібопекарських підприємств.

В основі практичного впровадження системи калькулювання неповної собівартості в умовах обліку відхилень є модель поведінки витрат. Групування витрат на умовно-постійні та умовно-змінні за диференційованим підходом підвищує рівень релевантності інформації при оцінці залежності витрат і прибутку від обсягу виробництва для обґрунтування управлінських альтернатив. Зокрема, для розподілу загальновиробничих, адміністративних витрат та витрат на збут економічно обґрунтованим прийомом є регресійний / статистичний аналіз. Проте його використання в умовах багатомітенклатурного виробництва цілком виправдане тільки при автоматизації процесу обчислень. Не зважаючи на трудомісткість та часомісткість технологічного аналізу, це – єдиний метод, який надасть можливість достовірно оцінити склад витрат на оплату праці.

Аналіз положень, рекомендованих до розкриття у наказі про облікову політику, дозволив відзначити, що переважна їх більшість орієнтована на достовірність відображення інформації у фінансовій звітності, а не на прийняття управлінських рішень на основі облікової інформації. Удосконаленню організації обліку неповної собівартості сприятиме систематизація положень наказу про облікову політику, що розкривають оцінки, методи і процедури управлінського обліку. Серед них: процедури бухгалтерської обробки інформації у системі управлінського обліку витрат, обґрунтування вибору методу калькулювання собівартості продукції відповідно до мети управління, перелік центрів відповідальності, за якими здійснюється аналітичний облік витрат, доходів, фінансових результатів, напрями аналітичного обліку витрат відповідно до цілей управління, схема документообороту управлінського обліку витрат тощо.

Впровадження калькулювання неповної собівартості в умовах обліку відхилень зумовило уточнення посадових обов'язків бухгалтера з управлінського обліку витрат, розробку системи рахунків управлінського обліку та відповідних форм внутрішньої звітності.

Запропонований рахунок управлінського обліку «Неповна собівартість» є транзитним. Накопичена за дебетом сума неповної собівартості з кредиту списується на рахунок «Маржинальний дохід».

Основним призначенням аналітичного рахунку «Маржинальний дохід» є визначення маржинального доходу в розрізі видів продукції та центрів відповідальності. Кредитовий оборот рахунку забезпечує виконання функції взаємоузгодження з фінансовим обліком за кредитом рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» за виключенням ПДВ. По суті, рахунок «Маржинальний дохід» є контрольним: його обороти за дебетом і кредитом дозволяють пов'язувати інформацію управлінського і фінансового обліку, що є характерним для переплетеної системи рахунків управлінського обліку.

Створення комп'ютерної технології формування та обробки інформаційних потоків є одним із основних напрямів розв'язання проблем, які виникають з впровадженням управлінського обліку. Запропоновано алгоритм автоматизованого формування інформаційних потоків багаторівневого управління витратами в умовах застосування системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень. Рекомендовано використовувати панель ключових індикаторів за принципом світлофору в таких альтернативних аспектах: за рівнем відповідальності; за критерієм суттєвості (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Формалізація проблем удосконалення обліку неповної собівартості та міра їх вирішення авторами

Стан проблеми	Одержані результати
1. Суб'єктивність оцінок при групуванні витрат на умовно-змінні та умовно-постійні	Обґрунтовано доцільність диференційованого підходу для виокремлення змінної та постійної частини змішаних статей калькуляції

Стан проблеми	Одержані результати
2. Відсутність регламентації розкриття у наказі про облікову політику положень щодо застосування процедур, оцінок, методик управлінського обліку	Систематизовано положення з управлінського обліку для цілей управління витратами для включення до наказу про облікову політику. Уточнено перелік додатків до наказу про облікову політику, що розкривають положення з управлінського обліку витрат
3. Відсутність єдиної позиції науковців і практиків щодо розмежування обов'язків бухгалтера з управлінського обліку та його підпорядкованості	Запропонована схема взаємодії бухгалтера з управлінського обліку витрат з іншими посадовими особами підприємства. Уточнено зміст посадової інструкції бухгалтера з управлінського обліку витрат
4. Відсутність теоретичних розробок та практичних рекомендацій з відображення на рахунках обліку калькулювання неповної собівартості в умовах відхилень від нормативних витрат	Розроблено систему рахунків управлінського обліку для цілей калькулювання неповної собівартості в умовах відхилень від нормативних витрат, визначення маржинального доходу, результату діяльності центру відповідальності
5. Відсутність практичних рекомендацій з формування внутрішньої звітності за системою калькулювання неповної собівартості в умовах відхилень від нормативних витрат	Розроблено форми внутрішніх звітів з обліку відхилень від нормативних витрат та калькулювання неповної собівартості. Уточнено процедури використання інформації внутрішньої звітності
6. Відсутність комплексного підходу при автоматизації процесів управлінського обліку в умовах калькулювання неповної собівартості	Розроблено алгоритм автоматизованого формування інформаційних потоків багаторівневого управління витратами в умовах системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень від нормативних витрат. Запропоновано форми машинограм для калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень від нормативних витрат

РОЗДІЛ 3. СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ НЕПОВНОЇ СОБІВАРТОСТІ ЯК ОСНОВА КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ

Контроль як засіб попередження, виявлення та усунення порушень передбачає використання інформації про недоліки і «слабкі місця» у діяльності підприємства, а також розробку відповідних запобіжних заходів.

Пантелєєв В.П. [144, с. 410]

Використання механізму операційного левериджу, цілеспрямоване управління постійними й змінними витратами, оперативна зміна їхнього співвідношення при мінливих умовах господарювання дозволить збільшувати потенціал формування прибутку підприємства.

Ситник Л.С. [165, с. 915]

3.1. Бюджетування на основі калькулювання неповної собівартості як інструмент контролю

Умови конкуренції та обмеженості ресурсів посилюють функції внутрішнього контролю в управлінні. Важливою місією внутрішнього контролю є оцінка якості напрямів діяльності підприємства, попередження відхилень від запланованих чинників, визначення напрямів коригувальних дій. На сучасному етапі розвитку теорії та практики контролю велика увага науковцями та практиками приділяється бюджетуванню. Бюджетування як активний інструмент управління авторами розглядається в межах системи фінансового планування [49, 74, 75, 96, 206], управлінського обліку [3, 26, 43, 51, 63, 66, 67, 119, 212], внутрішньогосподарського контролю [18, 170, 171]. Дослідження механізмів бюджетування розкрито у дисертаційних дослідженнях економічного спрямування Оніщенко С.В. (2003 р.), Мельник О. Г. (2004 р.), Тарасюк М. В. (2006 р.), Жорнової Р. І. (2006 р.), інших. Складання, реалізація та контроль виконання бюджетів інтегрує різні функції управління. А отже, висуває свої вимоги до їх змісту та реалізації.

Бюджетування, по суті, є строковим планом діяльності структурного підрозділу або підприємства в цілому. Бюджети гармонійно поєднують у собі функції контролю, планування та інтерпретації обліково-економічної інформації, забезпечуючи адекватність обґрунтування управлінського рішення на макро- і мікрорівні. З точки зору місця в системі управління, бюджетування виступає інструментом досягнення максимально можливого рів-

ня ефективності діяльності суб'єкта господарювання (зокрема, оптимізації величини витрат) і відповідає завданням і змісту блоків D2-D5, C3-C5, E1-E6 обліково-аналітичної моделі управління витратами (див. рис. 1.2).

Основними завданнями бюджетування діяльності виробничого підприємства є:

- підтримка функції поточного планування;
- забезпечення координації, кооперування та комунікаційних зв'язків між структурними підрозділами (центрами відповідальності) суб'єкта господарювання;
- обґрунтування величини витрат і доходів діяльності;
- створення бази для оцінки і контролю планів і фактичних показників діяльності підприємства і його структурних підрозділів;
- формування системи мотивації управлінського персоналу тощо.

До принципів бюджетування відносяться прогнозування, вибір оптимального фінансового плану, контроль впровадження, принцип відповідності, потреби у робочому капіталі, лишку грошових коштів [164].

Розробці і впровадженню системи бюджетів передують ряд організаційно-методичних етапів: вивчення структури підприємства, організаційних зв'язків, стилю управління, системи документообороту та внутрішньої звітності; перегляд внутрішніх стандартів діяльності, формування принципово якісної системи інформаційного забезпечення бюджетів; вирішення проблеми технічної підтримки процесу впровадження системи бюджетів; призначення управлінської команди з розробки та впровадження бюджетів; навчання персоналу; розробка системи бюджетів, адекватної управлінським вимогам [43, 66, 119, 212].

Найважливішими характеристиками бюджетів, що виділяються як науковцями, так і практиками, є поділ на операційні та фінансові, довгострокові і поточні, загальні та бюджети сегментів [43, 212].

Щодо послідовності підготовки бюджетів виділяють два основних аспекти, кожний із яких є завершеною стадією планування: підготовка операційних та фінансових бюджетів. До операційних бюджетів, наприклад, відносяться бюджети реалізації, виробництва, виробничих запасів, прямих витрат на сировину і матеріали, виробничих непрямих витрат, прямих витрат на оп-

лату праці, комерційних, управлінських витрат та прогнозний звіт про прибуток. Фінансовими є інвестиційний бюджет, бюджет грошових коштів та прогнозний баланс.

Щодо часового критерію формування системи бюджетів, то традиційним вважається поділ року на 12 місяців та складання бюджетних таблиць окремо для кожного місяця. Проте практика управління часто зумовлює необхідність більш детального бюджетування з розбивкою місяця на декади або тижні. Реалізація такого деталізованого бюджету вимагає забезпечення чіткої інформаційної підтримки в реальному масштабі часу.

Досягнення ефективності діяльності підприємства за допомогою інструментів бюджетування можливе тільки з урахуванням особливостей функціонування окремих структурних підрозділів підприємства. Тому надзвичайної актуальності набуває формування загальних бюджетів на основі системи сегментних показників. Це дозволяє здійснювати регулювання та співставлення бюджетів структурних підрозділів (центрів відповідальності), що забезпечує оптимізацію загального бюджету підприємства.

Узагальнюючи рекомендації науковців та практиків щодо змісту і структури бюджетів виробничого підприємства та враховуючи інформаційні потреби управління підприємства в аспекті управління собівартістю хліба та хлібобулочних виробів, система сегментних бюджетів була розроблена нами у послідовності, представленої на рис. 3.1.

Система сегментних бюджетів побудована з дотриманням таких вимог:

- відповідність основним завданням управління собівартістю хліба і хлібобулочних виробів,
- відповідність концепції побудови системи інформаційного забезпечення підприємства,
- дотримання концепції центрів відповідальності,
- ґрунтування на методологічних засадах системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень,
- відповідність рівню технічного забезпечення реалізації проекту бюджетування на підприємстві.

При розробці бюджетів необхідно врахувати припущення щодо очікуваного рівня інфляційних коливань, очікуване загальнодержавне підвищення цін на хліб і хлібобулочні вироби, планової зміни асортиментної структури виробництва хліба і хлібобулочних виробів, загальних обсягів виробництва, очікувані

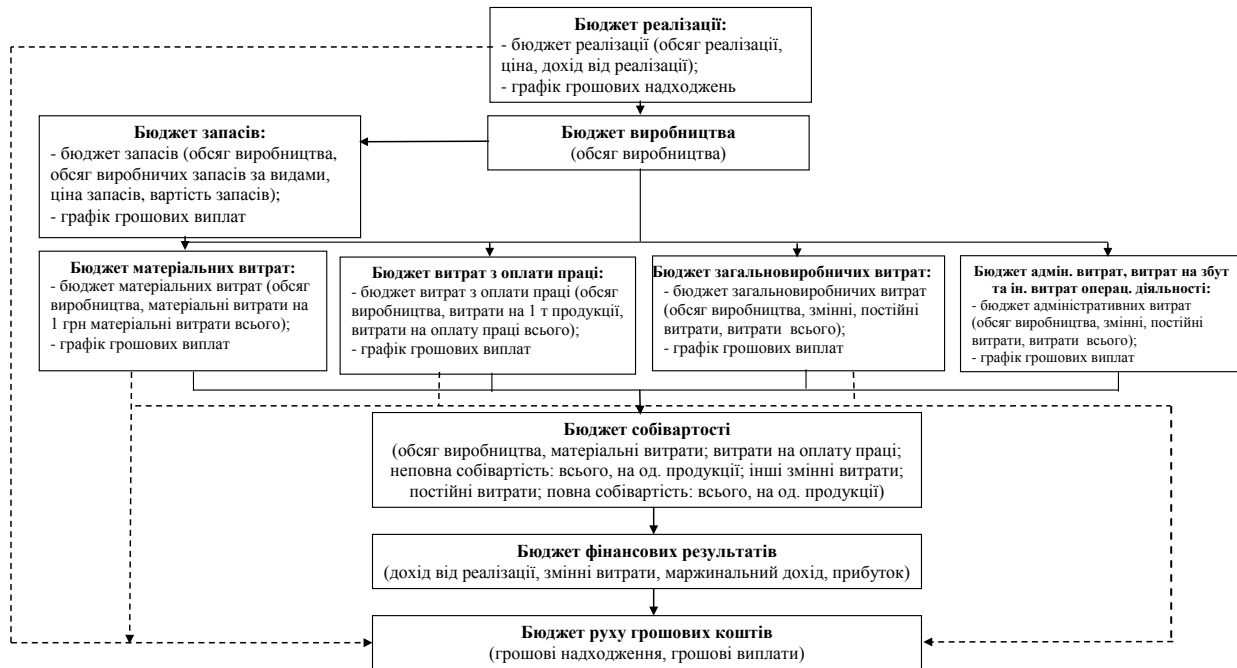


Рис. 3.1. Модель системи бюджетів по основному цеху хлібопекарського підприємства для управління витратами

зміни законодавства щодо норм відрахувань з оплати праці на соціальні заходи, планового оновлення матеріально-технічної бази, можливість додаткового фінансування сегменту виробництва хліба та хлібобулочних виробів.

Першим у системі бюджетування є бюджет реалізації та графік надходження грошових коштів. Це операційний бюджет, що містить інформацію про заплановані обсяги реалізації, ціну та величину очікуваного доходу від реалізації в розрізі видів готової продукції. Бюджет реалізації є основою для розробки всіх наступних видів операційних бюджетів. Тому від точності, достовірності, інформації, що використовується залежить не тільки якість власне бюджету, а й адекватність процесу бюджетування в цілому.

Як правило, інформаційну підтримку підготовки бюджету реалізації забезпечує відділ маркетингу або прогнозування.

Відповідно до стратегічного плану розвитку підприємства, спеціалісти відділу маркетингу або прогнозування оцінюють господарський портфель та розробляють прогнози щодо життєздатності та можливих обсягів реалізації окремих видів продукції.

Факторами, що визначають обсяги реалізації продукції є макроекономічні показники поточного і перспективного стану регіону, довгострокові тенденції попиту населення, цінова політика, якість продукції, стан конкуренції на ринку, виробнича потужність підприємства, масштаби рекламних заходів, розрахункова політика підприємства, інші.

За змістом бюджет реалізації повинен забезпечувати користувачів інформацією про обсяги реалізації у натуральних та вартісних показниках з розбивкою на періоди часу та величину надходження грошових коштів від реалізації продукції (додаток Ж).

На підставі запланованого обсягу реалізації (відповідно до умов переважно довгострокових договорів на постачання хліба та хлібобулочних виробів оптовими партіями магазинам та іншим суб'єктам господарювання) та очікуваної ціни реалізації визначено бюджетний обсяг виручки від реалізації в розрізі місяців і кварталів.

За групами готової продукції в розрізі місяців та кварталів сформовано графік надходження грошових коштів. При складанні графіку надходження грошових коштів від покупців необ-

хідно врахувати особливості розрахунково-платіжної політики підприємства та ризик утворення безнадійної дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію.

Бюджет виробництва – це виробнича програма, що визначає заплановану номенклатуру та обсяги виробництва у натуральних вимірниках протягом бюджетного періоду. Він базується на інформації бюджету реалізації, повинен враховувати виробничу потужність, очікувану динаміку запасів. Для визначення обсягів виробництва користуються співвідношенням:

$$\begin{aligned} \text{Залишки готової продукції на початок періоду} + \text{Запланований} \\ \text{обсяг виробництва} = \text{Запланований обсяг реалізації} + \text{залишки} \quad (3.1) \\ \text{готової продукції на кінець періоду} \end{aligned}$$

Бюджет виробництва основного цеху хлібозаводу складено у відповідності до припущення повної реалізації виробленої протягом звітного періоду готової продукції (додаток И). Відхилення прогнозу реалізації та коливання попиту коригуватимуться в межах звітного періоду, що забезпечує гнучкість бюджету.

Одночасно з бюджетом виробництва формується бюджет виробничих запасів, мета якого – надання інформації про запаси сировини, матеріалів та готової продукції. Бюджет складається у вартісному вираженні та дозволяє оцінити ризик неритмічності поставок сировини і матеріалів постачальниками.

Інформація бюджету є базовою для складання загальних бюджетів – прогнозного балансу та бюджету фінансових результатів. Оскільки завдання нашого дослідження обмежено формуванням системи сегментних бюджетів з метою управління собівартістю, то бюджет запасів нами не формувався.

Бюджет матеріальних витрат та графік грошових виплат – є кількісною оцінкою прямих витрат підприємства на придбання та переробку (використання) сировини, основних і допоміжних матеріалів.

Методика складання бюджету передбачає обов'язкове групування виробничих витрат на прямі та непрямі (бюджет формується тільки за прямими матеріальними витратами), розрахунок показників на основі бюджетів реалізації та виробництва, врахування строків та графіку погашення кредиторської заборгованості.

При складанні бюджету у якості ключового показника було використано величину матеріальних витрат на один кілограм го-

тової продукції (додаток К). Бюджет сформовано за найменуваннями готової продукції основного цеху в розрізі місяців та кварталів.

Графік грошових виплат складено за групами виробів на умовах 100 %-ї оплати в межах звітнього місяця.

Бюджет витрат з оплати праці включає план витрат на оплату праці виробничого персоналу та відповідних відрахувань на соціальні потреби. Якщо на підприємстві утворилась заборгованість з оплати праці, то додатково складається графік погашення заборгованості.

При складанні бюджету виходять із системи показників – норматив витрат прямої праці на одиницю готової продукції (у годинах) та розцінок однієї години роботи виробничого персоналу. Проведені нами попередні розрахунки довели необґрунтованість такого підходу до визначення загальної суми витрат на оплату праці для хлібозаводу. Тому формування бюджету здійснено, виходячи із розрахованого показника загальних витрат на оплату праці на 1 тону готової продукції. Розрахунковим шляхом отримано показник загальних витрат на оплату праці у розмірі 74,01 грн на 1 тону виготовленої продукції основного цеху. Бюджет складено з урахуванням планового підвищення нормативу (додаток Л).

Бюджет загальноновиробничих витрат та графік грошових виплат складається з використанням агрегованих фінансових показників, враховуючи групування витрат на постійні і змінні. При розподілі витрат було використано регресійний аналіз для визначення рівняння загальноновиробничих витрат структурного підрозділу (рис. 3.2).

Бюджет загальноновиробничих витрат складено в розрізі найменувань продукції основного цеху з помісячним та поквартальним представленням запланованих показників (додаток М).

Графік грошових виплат складено в цілому по цеху відповідно до припущення 100 % погашення кредиторської заборгованості в межах звітнього періоду та визначеного розміру амортизаційних відрахувань, що входить до змісту постійної частини загальноновиробничих витрат.

Бюджет адміністративних витрат і витрат на збут та графік грошових виплат формується за аналогічним принципом, що і попередній бюджет, але процес підготовки відповідної базової інформації починається ще на стадії підготовки бюджету реалізації.

лізації. Це зумовлюється такими факторами:

– абсолютний розмір витрат на збут повинен співвідноситися з обсягами реалізації,

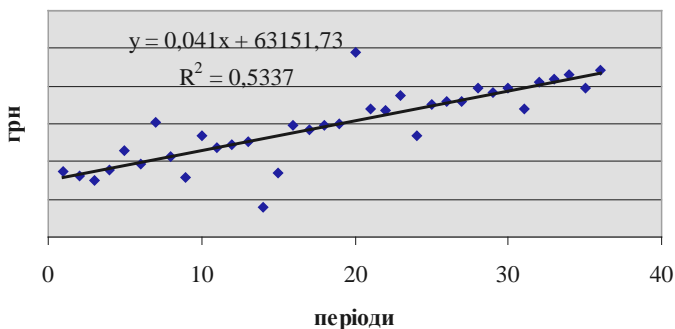


Рис. 3.2. Рівняння тренду загальновиробничих витрат основного цеху хлібозаводу [побудовано за даними аналітичного обліку за три роки]

– динаміка витрат на збут повинна узгоджуватися з темпами змін обсягів реалізації,

– витрати на збут включають змінну частину витрат, що прямо залежить від обсягів реалізації.

При групуванні витрат на змінну і постійну частину було використано регресійний аналіз для визначення рівняння сукупних адміністративних витрат та витрат на збут структурного підрозділу (рис. 3.3).

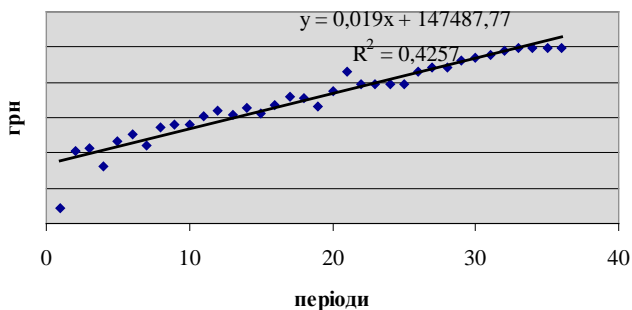


Рис. 3.3. Рівняння тренду адміністративних витрат та витрат на збут основного цеху хлібозаводу [побудовано за даними аналітичного обліку за три роки]

Бюджет адміністративних витрат та витрат на збут складено в розрізі найменувань продукції основного цеху з помісячним та поквартальним представленням запланованих показників (додаток Н).

Графік грошових виплат сформовано в цілому по цеху відповідно до припущення 100 % погашення кредиторської заборгованості в межах звітного періоду та визначеного розміру амортизаційних відрахувань, що входить до змісту постійної частини витрат.

Бюджет собівартості є вартісним вираженням сукупності витрат, що формують собівартість хліба та хлібобулочних виробів (додаток П). Відповідно до завдань управління собівартістю та в межах реалізації пропозицій щодо удосконалення форм внутрішньої звітності з калькулювання собівартості за системою калькулювання неповної собівартості з урахуванням обліку відхилень, при розробці макету бюджету собівартості в якості основи використано запропоновану форму внутрішньої звітності «Калькуляція неповної виробничої собівартості хліба і хлібобулочних виробів» (додаток Е).

Бюджет фінансових результатів – внутрішня форма звітності, що відображає результати запланованої діяльності на рік. Він характеризує ресурсний базис функції планування (додаток Р). Бюджет формується на основі попередніх операційних бюджетів.

Відповідно до завдань управління собівартістю при розробці макету бюджету нами використано модель визначення фінансового результату за системою калькулювання неповної собівартості.

Доцільність використання запропонованої форми бюджету підтверджується одержаними результативними показниками. Так, за групами виробів хліба першого та вищого гатунку при запланованих показниках виручки від реалізації та розміру витрат у першому кварталі прогнозується одержання збитків у загальному розмірі 32,7 тис. грн. Таким чином, виробництво хліба для хлібозаводу очікується, на перший погляд, не вигідним. Втім, виробництво саме хліба є першочерговою місією підприємства, що забезпечується попитом у регіоні. Економічно обґрунтувати доцільність виробництва дозволяє позитивне значення маржинального доходу – 82,8 тис. грн, що становить 10,8 % чистого доходу від реалізації.

Бюджет руху грошових коштів є підсумковим та одним із найважливіших фінансових бюджетів, який відображає очікувані грошові надходження та платежі. Він характеризує грошовий базис функції планування. Очікуваний залишок грошових коштів на кінець періоду порівнюється з мінімальною сумою грошових коштів, яка повинна бути у розпорядженні підприємства (відповідний нефіксований норматив розробляється менеджерами підприємства).

Бюджет руху грошових коштів основного цеху хлібозаводу складено на підставі графіків надходження та виплат грошових коштів (додаток С). Витрачання грошових коштів на оплату праці відображено з врахуванням графіку виплати авансу та заробітної плати та термінів здійснення перерахувань відповідних платежів до фондів соціального страхування.

Сформований бюджет руху грошових коштів не є остаточним. Його мета – надання інформації про рух грошових коштів в межах окремого центру відповідальності – основного цеху. Інформація бюджету є складовою для складання загального бюджету руху грошових коштів в цілому по підприємству. Сегментний бюджет не враховує додаткове фінансування діяльності, рух коштів в результаті фінансової та інвестиційної діяльності, сплати податків тощо.

Система сегментного бюджетування створює необхідні умови для здійснення попереджувального контролю на підприємстві [18, 170, 171]. Одночасно ефективна система операційних та загальних бюджетів сама вимагає контуру зворотнього зв'язку у вигляді контролю виконання бюджету.

Шевчук В. О. розглядає моделювання стратегії регулювання наслідків контролю діяльності господарських систем [224, с. 36-37]. Науковцями та практиками розглядаються основні чотири підходи до реалізації системи контролю бюджетів: простий аналіз відхилень, орієнтований на коригування наступних планових показників, аналіз відхилень, орієнтований на наступні управлінські рішення, аналіз відхилень в умовах невизначеності, стратегічний підхід до аналізу відхилень.

Сутність простого аналізу відхилень полягає в тому, що система контролює стан виконання бюджету шляхом зіставлення показників бюджету з фактично одержаними. Якщо відхилення має істотний характер, то менеджер приймає рішення про внесення коригувальних дій щодо оптимізації показників бюджету

на майбутні періоди. Критерій істотності відхилень визначається характером відхилень та впливом на результативні показники діяльності підприємства – прибуток, грошовий потік тощо.

Аналіз відхилень, зорієнтований на наступні управлінські рішення передбачає більш детальний факторний аналіз впливу встановлених відхилень на результативні показники. Методика аналізу передбачає встановлення всіх факторів, що впливають на результативний показник; визначення загального відхилення фактичного розміру досліджуваного показника від запланованого; кількісна оцінка впливу факторів на формування фактичного значення результативного показника; формування таблиці пріоритетів впливу факторів на результативний показник; формулювання висновків та рекомендацій щодо управлінських рішень, направлених на виконання бюджетних показників.

Аналіз відхилень в умовах невизначеності здійснюється, як правило, за допомогою імітаційного моделювання. Всі параметри діяльності при цьому задаються інтервалами невизначеності. Якщо фактичне значення результативного показника відповідає обчисленому інтервалу невизначеності, то виконання бюджету є успішним. Для спрощення обґрунтування управлінських рішень за розглянутим підходом рекомендовано використовувати спеціальні програмні продукти (наприклад, Cristal Ball, @RISK, інші).

Стратегічний підхід до аналізу відхилень передбачає вибір процедур коригувальних дій відповідно до загальної стратегії діяльності підприємства.

Таким чином, бюджетування є важливим інструментом підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання на основі оптимізації величини витрат, поєднуючи у собі функції контролю, планування та інтерпретації обліково-економічної інформації.

3.2. Практика застосування аналізу на основі маржинального підходу

Економічна ефективність діяльності суб'єктів господарювання, забезпечення високих темпів їх розвитку, підвищення конкурентоздатності продукції значною мірою визначається ефективністю внутрішнього механізму обґрунтування та реалізації управлінських рішень. У комплексі проблем, пов'язаними із роботою та реалізацією рішень у ринкових умовах, все більшого

значення набуває вибір моделей і методів для обґрунтування управлінських рішень з оптимізації витрат.

Різноманіття економіко-аналітичних підходів, велика кількість інструментів аналізу, математики, економетрії, логістики, менеджменту, інших прикладних наук дозволяють обрати модель, яка характеризуватиме основні зв'язки між економічними факторами та результативною ознакою.

Однак, розвиток ринкових умов та інтеграційних процесів, проблеми соціально-економічної сфери країни в цілому, політична невизначеність вимагають від підприємства гнучкого реагування з метою забезпечення адекватного функціонування системи аналітичної підтримки управлінських рішень. Тому важливим інструментом управління є економічно обґрунтований підбір методів прийняття управлінських рішень.

Проблема обґрунтування управлінських рішень з оптимізації витрат піднімалася вітчизняними науковцями у працях з обліку (Головим С. Ф. [28], Нападівською Л. В. [117]), аналізу (Бабашкіним Л. Е., Коробовим М. Я., Лактіоновою Л. А., Терещенком О. О. [199], Цал-Цалко Ю. С.), менеджменту (Кредісовим А. І., Хомяковим В. І., Поліщук Т. М., Ковальовим В. Г. [72], Хміль Ф. І.), логістики (Захаровим К. В., Бочарніковим Б. П., Кальченко А. Г., Крикавським С. В., Циганком А. В.), іншими вченими.

Не зменшуючи науково-практичну значимість одержаних результатів досліджень, необхідно зазначити, що мінливість зовнішніх умов функціонування підприємства та внутрішніх факторів розвитку виробництва зумовлюють посилення вимог до вибору моделі та методів управління витратами. А у практичному плані – вимагають застосування ситуативного підходу до обґрунтування методів управління витратами.

Ефективність системи управління витратами визначається відповідністю застосування економічних моделей і методів основним завданням управління. Завдання управління витратами можуть бути представлені різними рівнями:

- у широкому розумінні – це завдання управління витратами як економічної категорії,
- сукупність завдань управління витратами на мікрорівні,
- конкретні завдання, пов'язані із реалізацією певного управлінського рішення.

Ефективне управління – складний процес і вимагає налагод-

женого механізму функціонування досліджуваного об'єкту. Тому при реалізації конкретної функції управління, в першу чергу, використовуватимуться притаманні їй методи і моделі, а взаємозв'язок з іншими функціями (а отже, ефективність управління) буде забезпечувати використання додаткових методичних прийомів.

Вибір моделі і методів управління витратами в умовах ринку має бути зорієнтований на мету управління та відповідати принципам прогнозування, вибору оптимального фінансового плану, контролю впровадження, відповідності, потреби у робочому капіталі, лишку грошових коштів, іншим.

Втім, практикою господарювання доведено, що застосування економічно обгрунтованої моделі обмежується можливостями системи інформаційного забезпечення управління витратами, недостатнім рівнем кваліфікації керівного персоналу, відсутністю відповідного технічного забезпечення, іншими факторами. Тому, гармонійне поєднання різних інструментів обгрунтування управлінських рішень на основі ситуативного підходу дозволить підвищити ефективність управління витратами в цілому.

У табл. 3.1 представлено узагальнені завдання управління витратами та основні методи їх реалізації. Завдання управління собівартості, наведені у пунктах 1–12 притаманні у більшості випадках, оперативному управлінню, тоді як пункти 13–15 висвітлюють завдання, від ефективності реалізації яких залежатиме загальна оцінка діяльності як менеджерами підприємства, так і зовнішніми зацікавленими сторонами.

Зазначений перелік завдань не є остаточним. Взаємопов'язані між собою, кожне із них має свої варіанти і невичерпний перелік методів їх реалізації.

Оскільки інформаційним базисом для реалізації управлінських завдань є облік, то, в першу чергу, основою сукупності методів вирішення управлінської проблеми є прийоми саме управлінського обліку.

Бюджетування та аналіз на основі маржинального підходу – методи, що привернули особливу увагу практиків із впровадженням управлінського обліку на підприємствах. Складання бюджетів різних рівнів є необхідною складовою ефективного управління ресурсами. У взаємодії з традиційними методиками бюджетування дозволяє створити на підприємстві дієву систему контролю.

Таблиця 3.1

Завдання управління витратами підприємства та основні методи їх реалізації

Основні завдання управління витратами	Методи реалізації завдань управління													
	Бюджетування	Порівняння	Аналіз на основі маржинального підходу	Сучасний факторний та компонентний аналіз	Кореляційно-регресійний, дисперсійний аналіз	Лінійне програмування	Економетричний аналіз	Економічні методи дослідження операцій	Економічна кібернетика	Теорія оптимальних процесів	Матричний аналіз	Трансформаційний аналіз	ABC-, XYZ- аналіз	Графічний метод
1. Вибір моделі калькулювання собівартості готових виробів	*						*						*	*
2. Порядок розподілу непрямих витрат	*		*	*		*	*						*	*
3. Ціноутворення		*	*	*		*	*		*				*	*
4. Скорочення суми витрат	*		*	*	*	*	*	*	*				*	*
5. Складання кошторису витрат, собівартості, плану прибутку від основної діяльності	*												*	*
6. Оптимізація асортименту		*	*					*	*	*	*	*	*	*
7. Оптимізація основних умов виконання замовлення	*	*											*	*
8. Прийняття додаткового замовлення	*	*											*	*
9. Оцінка ключових показників обсягу виробництва, витрат, прибутку при заданих умовах			*		*	*	*	*						*
10. Оптимальне використання ресурсів в умовах обмежень та невизначеності			*		*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
11. Визначення беззбиткового обсягу виробництва			*										*	*
12. Розрахунок прогнозних показників витрат, собівартості, прибутку	*			*	*	*	*	*					*	*
13. Оцінка ефективності виробництва за місцями виникнення витрат та в цілому по підприємству									*	*	*	*	*	*
14. Скорочення (розширення) виробничих потужностей									*	*	*	*	*	*
15. Рейтингова оцінка виробничої діяльності підприємства									*	*	*	*	*	*

Аналіз на основі маржинального підходу створює умови для обґрунтування управлінських рішень в умовах альтернатив. Проте його основними недоліками є необхідність виконання певних теоретичних умов (зокрема, обмежень застосування моделі «Витрати – Обсяг – Прибуток»), відносна неточність результатів при великій номенклатурі продукції та відсутність у практиці підходу комплексної оцінки.

Для ретроспективної оцінки результатів діяльності важливим прийомом є оцінка наявності та сили взаємозв'язку факторів, виявлення можливих важелів впливу на результативний показник. Це досягається за допомогою застосування сукупності прийомів факторного та компонентного аналізу, кореляційно-регресійного, дисперсійного аналізу, економетрії. Методи математичного програмування виступають основним інструментом розв'язання завдань оптимізації виробничої діяльності. Вони є основним засобом здійснення планових розрахунків.

Через специфіку явищ і процесів, що досліджуються, та відносну простоту використання найбільш розповсюдженим є лінійне програмування.

Дослідження операцій передбачає розробку цілеспрямованих дій з кількісної оцінки варіантів управлінських рішень (умов) та вибір оптимального із них (зокрема методи рішення лінійних програм, теорія ігор, теорія розкладу, сітьові графіки тощо). Вагоміший ефект досягається при суміжному використанні прийомів економічної кібернетики (імітації, моделювання, ділових ігор) та теорії оптимальних процесів.

У процесі діяльності виникає необхідність комплексної оцінки господарського явища чи процесу. Основними методами при цьому можуть бути матричний аналіз, трансформаційний аналіз, АВС- та XYZ-аналіз. Проте через значний обсяг підготовчої обліково-економічної роботи та трудомісткість самих обчислень, високий рівень теоретичності одержаних результатів ці методи мало використовуються у практичній діяльності.

Графічний метод є наочним представленням результатів дослідження як на проміжних, так і на заключному етапах. Проте його використання ускладнюється при розгляді багатомовних ситуацій.

Остаточне рішення про необхідність впровадження конкретних управлінських дій приймає менеджер (група менеджерів) підприємства в певній мірі користуючись прийомами евристики.

Розглянемо можливість використання економіко-математичних методів при розв'язанні конкретних управлінських проблем.

Важливим етапом формування облікової політики виробничого підприємства є вибір моделі калькулювання собівартості готових виробів. Передусім оптимальна модель повинна відповідати таким основним вимогам: надавати достовірну облікову інформацію про розмір витрат, не заперечувати загальній концепції організації обліку на підприємстві, дозволяти створювати інформаційний базис для використання широкого кола моделей і методів при обґрунтуванні рішень з управління собівартістю, прибутком. Вибір моделі калькулювання ґрунтується на порівнянні зазначених та інших характеристик та обґрунтування оптимального механізму визначення та відображення в обліку собівартості продукції за допомогою сукупності економічних методів дослідження операцій. У процесі вибору проміжні результати для наочності можуть відображатися графічно.

Порядок розподілу непрямих витрат повинен відповідати обраній моделі калькулювання собівартості та запобігати викривленню розміру витрат, що включаються до собівартості. Для економіко-математичного обґрунтування вибору бази розподілу, можуть бути використані методи встановлення та оцінки сили взаємозв'язку між факторами: витратами та базою їх розподілу.

Основним завданням ціноутворення у хлібопекарній галузі на сучасному етапі виступає узгодження положень регуляторної політики держави та внутрішніх резервів підприємства. Оцінка внутрішніх резервів базується на компетентному застосуванні методичних прийомів аналізу. Важливе місце при цьому посідає аналіз на основі маржинального підходу, оскільки надає змогу економічно обґрунтувати межі мінімальної та максимальної ціни реалізації готових виробів. Проте практичне застосування цього методу передбачає попередню підготовку облікової інформації про постійні та змінні витрати, цільовий розмір прибутку.

Методи кореляційно-регресійного аналізу, економетрії також математично обґрунтовують вибір певного варіанту, але через складність збору необхідних даних, багатовимірність моделей та високий рівень зовнішнього ризику вони надають доволі теоретичні результати.

Для обґрунтування скорочення суми витрат, виходячи із специфіки формування собівартості хліба та хлібобулочних виробів

необхідно усвідомлювати, що готова продукція є матеріаломісткою, а технологічний процес – автоматизований з елементами ручної праці. Тому основні елементи витрат, що мають реальний резерв скорочення – витрати на оплату праці та непрямі витрати. Вони підлягають всебічному аналізу з боку менеджерів.

Складання кошторису витрат, собівартості, плану прибутку від основної діяльності вимагає чітко налагодженої системи контролю на підприємстві, що досягається впровадженням системи бюджетування на різних рівнях управління.

Для оптимізації асортименту в умовах економічної нестабільності поширення набуває проведення аналізу на основі маржинального підходу. Поряд із традиційними методиками аналізу він дозволяє посилити ефективність асортиментної політики підприємства.

При вирішенні завдань управління щодо прийняття додаткового замовлення, оптимізації основних умов виконання замовлення пріоритетними факторами виступають конкретні умови виготовлення замовлення. Важливим моментом при цьому є доступність необхідної інформації для складання відповідної калькуляції (або бюджету) та компетентність менеджерів щодо прийняття відповідного рішення. Аналітичні процедури можуть бути використані як другорядні.

Оцінка ключових показників обсягу виробництва, витрат, прибутку при заданих умовах здійснюється за допомогою прийомів аналізу, в тому числі – на основі маржинального підходу.

Для обґрунтування оптимального використання ресурсів в умовах обмежень та невизначеності при широкій асортиментній структурі найефективнішими є економіко-математичні та економічні підходи. Прийоми аналізу на основі маржинального підходу можна використати при обґрунтуванні конкретного тактичного завдання.

Завдання визначення беззбиткового обсягу виробництва реалізується за допомогою аналізу на основі маржинального підходу. Одержані результати за окремими групами продукції можна представити графічно.

Розрахунок прогнозних показників витрат, собівартості, прибутку ґрунтується на сукупності методичних прийомів аналізу. Вид моделі, що використовуватиметься залежить від поставленої мети управління, об'єму масиву даних, технічних можливостей та кваліфікації персоналу тощо.

Оцінка ефективності виробництва за місцями виникнення витрат та в цілому по підприємству вимагає комплексного підходу до прийняття відповідного рішення, але повинно базуватися на точній релевантній обліковій інформації. Основними вимогами до методичних прийомів є відносна простота застосування та наочність представлення.

Скорочення (розширення) виробничих потужностей передбачає комплексне застосування економіко-математичних прийомів обґрунтування управлінського рішення. Головним фактором виступає повнота та оперативність вихідної інформації.

Рейтингова оцінка виробничої діяльності має найменшу ступінь використання для внутрішньоуправлінських потреб. Одна із причин – відсутність підходів комплексної оцінки окремих сегментів діяльності підприємства відповідно до тактичних завдань управління.

Обґрунтування вибору методів управління витратами вимагає застосування ситуативного підходу. Поєднання механізмів застосування розглянутих методів сприяють пошуку оптимального рішення з управління витратами.

Економічна ефективність діяльності хлібопекарних підприємств, забезпечення високих темпів їх розвитку, підвищення конкурентоздатності продукції значною мірою визначається ефективністю внутрішнього механізму обґрунтування та реалізації управлінських рішень щодо управління витратами. У комплексі проблем, пов'язаними із розробкою та реалізацією рішень у ринкових умовах, більшого значення набуває ефективність використання інформації обліку як джерела інформації для обґрунтування альтернативних рішень в умовах невизначеності. Основним напрямом вирішення проблеми є проектування аналітичних модулів для прийняття управлінського рішення щодо оптимізації витрат, що базуються на використанні можливостей операційного аналізу, який називають аналізом взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток», аналізом беззбитковості [117, 212], ВОП-аналізом [63, с. 181]. Він розкриває взаємозв'язок та взаємозалежність прибутку від величини витрат та обсягів реалізації (виробництва).

Виключні переваги аналітичної моделі ВОП-аналізу в умовах невизначеності та нагальності подолання проблеми удосконалення системи обліку для її інформаційного забезпечення висвітлено у більшості робіт вітчизняних та зарубіжних науковців,

що досліджують теоретико-методологічні аспекти управлінського обліку, контролінгу. Однак практична реалізація рекомендацій з використання можливостей ВОП-аналізу демонструє, що певні аналітичні процедури потребують уточнення з огляду на вид діяльності підприємства, стан конкуренції, сегмент на ринку, організаційно-управлінську структуру, широту асортименту, організацію обліку витрат, доходів і фінансових результатів, рівень автоматизації обліково-аналітичних робіт, контролю, стан впровадження управлінського обліку тощо.

Актуальність вищевикладених проблем зумовлюють необхідність детального дослідження можливостей використання обліку для прийняття альтернативних рішень в умовах невизначеності на прикладі конкретного суб'єкта господарювання хлібопекарної промисловості.

ВОП-аналіз – це частина оперативного аналізу, ключовими елементами якого є операційний важіль, точка беззбитковості (поріг рентабельності) та запас фінансової міцності підприємства. ВОП-аналіз забезпечує пошук найвигідніших комбінацій між змінними витратами на одиницю продукції, постійними затратами, ціною та обсягом реалізації.

Дослідження існуючих підходів дозволило узагальнити підходи науковців до математичної оцінки основних показників ВОП-аналізу (табл. 3.2). Крім основних економічних моделей науковцями розглядаються похідні, які утворюються на основі класифікації операційного прибутку [28; 111, с. 295; 117, с. 181].

Таблиця 3.2

Моделі основних економічних показників для проведення ВОП-аналізу

Назва показника	Економіко-математична модель	
Маржинальний дохід	$MД = К \cdot mД$	(3.1)
	$MД = ВР - ЗМ$	(3.2)
	$MД = К (ц - зм)$	(3.3)
	$MД = П + ОП$	(3.4)
	$MД = Ц - ЗМ$	(3.5)
Коефіцієнт маржинального доходу	$К_{MД} = \frac{MД}{ВР}$	(3.6)

Назва показника	Економіко-математична модель	
Коефіцієнт маржинального доходу	$K_{мд} = \frac{мд}{ц}$	(3.7)
Точка беззбитковості	$ТБ_{нат} = \frac{П}{мд}$	(3.8)
	$ТБ_{гр} = ЗМ + П$	(3.9)
	$ТБ_{гр} = \frac{П}{K_{мд}}$	(3.10)
	$ТБ_{гр} = \frac{П}{1 - \frac{ЗМ}{ВР}}$	(3.11)
Обсяг виробництва (реалізації)	$К = \frac{П + ОП}{мд}$	(3.12)
Дохід від реалізації	$ВР = \frac{П + ОП}{K_{мд}}$	(3.13)
	$ОП = ВР - ЗМ - П$	(3.14)
	$ОП = МД - П$	
	$ОП = ц \cdot К - зм \cdot К - П$	(3.18)
Операційний прибуток	$ОП = ВР - (ЗМ - П)$	(3.15)
	$ОП = ВР \cdot K_{мд} - П$	(3.16)
	$ОП = МД - П$	(3.17)

де $МД$ – маржинальний дохід загальний, грн;
 $мд$ – маржинальний дохід на одиницю продукції, грн;
 $K_{мд}$ – коефіцієнт маржинального доходу;
 $ВР$ – дохід (виручка) від реалізації, грн;
 $ц$ – ціна за одиницю продукції, грн;
 $К$ – обсяг виробництва (реалізації), одиниць продукції;
 $П$ – умовно-постійні витрати всього, грн;
 $ЗМ$ – умовно-змінні витрати всього, грн;
 $зм$ – умовно-змінні витрати на одиницю продукції, грн;
 $ТБ_{гр}$ – точка беззбитковості у грошовому вираженні, грн;
 $ТБ_{нат}$ – точка беззбитковості у натуральних одиницях;
 $ОП$ – операційний прибуток, грн.

Крім класичного трактування методики ВОП-аналізу науковцями виокремлено проблему застосування ВОП-аналізу при традиційному калькулюванні (за повною собівартістю). Поглиблюючи аналітичну значимість показників для розрахунку точки беззбитковості традиційна формула підлягає трансформації [61]:

$$ТБ = \frac{ПВ_s + [CP \cdot ПВ_B \cdot (ТБ - ОВ_\phi)]}{МД}, \quad (3.18)$$

де $ПВ_s$ – постійні витрати загальні;
 $CP \cdot ПВ_B$ – ставка розподілу постійних виробничих витрат;
 $ОВ_\phi$ – обсяг виробництва фактичний.

Такі корективи зумовлені особливістю включення до собівартості постійних виробничих витрат при калькулюванні повної та неповної собівартості. При калькулюванні повної собівартості в результаті аналізу може бути одержано декілька точок беззбитковості.

З урахуванням послідовності одержання операційного прибутку, циклічності процесів, особливостей формування доходів і витрат, а також інших факторів, розглядають напрями формування різних видів операційного прибутку, а саме: валовий дохід від реалізації продукції (валовий операційний дохід), чистий дохід від реалізації продукції (чистий операційний дохід), маржинальний операційний прибуток, валовий операційний прибуток, чистий операційний прибуток [56, с. 185].

Під доходом від реалізації необхідно розуміти показник чистого операційного доходу. Враховуючи, що податок на прибуток визначається за інформацією податкового обліку, то прямий розрахунок його суми за відповідною ставкою, що пропонується авторами, має суто теоретичний характер і не може бути використаний при застосуванні математичних моделей.

ВОП-аналіз передбачає використання комплексу методичних прийомів математичної статистики, економічного, логічного, системного і структурного аналізу, інформаційного та економіко-математичного моделювання, економетрії, балансової ув'язки фінансово-економічних показників, графічного зображення, а також економічного контролю, інших. Основна відмінна риса ВОП-аналізу полягає в націленості на майбутнє. Одним із напрямів реалізації цієї характеристики є економічне обґрунтування змісту коригувальних дій щодо бюджетів сегментів.

Тому об'єктом дослідження обрано систему розроблених бюджетів основного цеху хлібозаводу за грудень місяць. У якості бази для порівняння – відповідні фактичні показники, одержані підприємством за результатами діяльності у листопаді. Оскільки система бюджетів формувалася з урахуванням максимально можливої кількості факторів напередодні листопада, то суттєвих відхилень фактичних показників листопада від бюджетних немає.

Запропонований підхід дозволяє оцінити переваги та недоліки майбутнього бюджету, вплив факторів, що не було враховано (або було враховано у недостатній мірі) та економічно обгрунтувати коригувальні дії, направлені на оптимізацію показників бюджету та максимальне наближення до реальних умов виробничої діяльності.

Для проведення ВОП-аналізу була підготовлена фактична інформація за листопад місяць, сформована на основі системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень: оптова ціна реалізації, обсяг виробництва у натуральному вираженні, виручка від реалізації, неповна собівартість всього та одиниці продукції, інші змінні витрати всього та на одиницю продукції, постійні витрати, повна собівартість в розрізі найменувань продукції та однорідних груп готової продукції основного цеху (додаток Т).

Розрахунок відхилення бюджету від фактичного значення основних факторів свідчить, що плановий показник обсягу виробництва у грудні становить 94,29 % від фактичного значення у листопаді. Скорочення обсягів виробництва стосувалося всіх груп хліба та хлібобулочних виробів на загальний обсяг 34 213,8 кг. Найбільше скорочення відбулось з виробництва групи хліба вищого гатунку (-14,85 % або -13 т) та булочних виробів (- 11,37 % або -9 379,7 кг). Виробництво здобних виробів зменшено на 7,38 %, що становить 1 380,6 кг. Втім із 15 найменувань здобних виробів по 7 збільшено виробництво в цілому на 389,4 кг, а по двох найменуваннях обсяг виробництва залишено на рівні листопада.

Хоча хлібопекарська промисловість не характеризується сезонністю виробництва, але зниження виробництва у грудні в порівнянні з листопадом виправдане соціально-економічними факторами: низка традиційних свят, збільшення рівня безробіття, обмеженість споживання інших продуктів тощо підвищують попит населення регіону у хлібі та хлібобулочних виробах.

Відбулось відповідне зменшення показників виручки від реалізації (в цілому -5,69 % або -58 033,14 грн), неповної собівартості (в цілому -5,6 % або -45 299,7 грн), інших змінних витрат (в цілому -5,71 % або -2 052,82 грн), постійних витрат (в цілому -4,47 % або -10 749,19 грн), повної собівартості (в цілому -5,35 % або -58 101,71 грн). До позитивних моментів такої динаміки необхідно віднести відповідність темпів зниження обсягу виробництва та виручки від реалізації, неповної собівартості, інших змінних витрат (відхилення коливаються в межах 0,11 в.п. в цілому та 4,25 в.п. в розрізі окремих груп продукції).

Негативною характеристикою бюджету на грудень по основному цеху є перевищення темпів зниження постійних витрат та відповідно повної собівартості над темпами зниження обсягу виробництва. Ці показники не залежать (або мають часткову) залежність від обсягів виробництва. Оскільки вимогу однакової суми статей постійних витрат витримати практично неможливо, то актуальним є оптимізація їх розміру, яка базується на результатах аналізу доцільності окремих статей постійних витрат та перегляду обґрунтованості бази розподілу витрат на цех, окремі види продукції.

Розрахунок результативних показників діяльності в ВОП-аналізу демонструє, що у грудні за бюджетними розрахунками очікується одержання операційного збитку на загальну суму 65 474,92 грн, що краще, ніж фактичний показник листопада на 68,57 грн або на 0,1 %. Аналізуючи фінансові результати в розрізі груп виробів та окремих видів готової продукції доходимо до висновку, що збитковим для хлібозаводу є виробництво всіх найменувань хлібу вищого та першого гатунку, а також калача «Українського» та здоби «Святкової». При цьому очікуваний збиток по хлібу першого гатунку перевищує фактичний показник листопада на 5 139,24 грн або 5,48 %. За умови повної відмови від виробництва хліба вищого та першого гатунку, незмінної асортиментної структури та незмінності бази розподілу постійних витрат загальна сума прибутку по основному цеху становила би 45 523,35 грн. Однак, враховуючи, що виробництво хліба є основним напрямом діяльності хлібозаводу та високу залежність виробництва від попиту, необхідно приділити увагу можливим причинам збитковості: розширенню сегменту діяльності на ринку збуту, оптимізації обсягів виробництва на основі результатів операційного аналізу, встановленню доцільності

розміру постійних витрат, обґрунтованості бази розподілу непрямих витрат тощо.

Маржинальний дохід дозволяє встановити суму покриття сукупності змінних витрат одержуваним доходом від реалізації. Сукупний маржинальний дохід по основному цеху у лютому очікується у розмірі 164 501,95 грн, що на 10 680,62 грн або 6,1 % менше фактичного показника листопада. Скорочення маржинального доходу спостерігається зокрема по хлібу вищого ґатунку на 3 393,86 грн або 14,89 %, по хлібу першого ґатунку (на 1 356,93 грн або 1,91 %) та по окремих булочних та здобних виробках: батону нарізному (на 6 828,31 грн або 12,55 %), булках «Плюшка заводська» (на 91,3 грн або 6,74 %), «Дніпровська» (на 346,08 грн або на 21,43 %), з шоколадною глазур'ю з маком (на 31,3 грн або 16,52 %), рулетки «Загадка» (на 61,92 грн або 9,03 %) та рулет «Павлоградський» (на 161,33 грн або на 89,1 %).

Не дивлячись на очікуване зменшення загальної суми маржинального доходу, показник має позитивне значення по 92 % найменувань продукції цеху. Варто відмітити, що тільки по калачу «Українському» та здобі «Святковій» маржинальний дохід менший нуля як у січні (-320,67 грн), так і у лютому (-185,45 грн). Не зважаючи на певне покращення показника маржинального доходу по здобі святковій, керівництву, на наш погляд, необхідно переглянути питання про доцільність подальшого виробництва цих видів продукції. З урахуванням результатів аналізу відхилень операційного прибутку можна стверджувати, що збитковість інших видів продукції цеху зумовлена, головним чином, не виправдано завищеним розміром постійних витрат.

Важливим напрямом операційного аналізу є визначення точки беззбитковості (порогу рентабельності, критичного обсягу реалізації). Здійснені розрахунки свідчать, що на грудень місяць заплановано збільшення беззбиткового обсягу реалізації у грошовому вираженні в цілому по продукції цеху на 60,22 %. З одного боку, чим вищий критерій беззбитковості, тим важче його досягнути. Але з іншого боку, визначення показника в розрізі груп виробів демонструє, що тільки по хлібу першого ґатунку передбачено збільшення обсягу беззбитковості у 2,1 рази. Враховуючи збиткове виробництво цієї групи виробів, на наш погляд, керівництву необхідно, більш економічно зважено підходити до обґрунтування її обсягів виробництва. По всім іншим групам передбачено скорочення: по здобним виробам – на

31,67 %, по булочним виробам – на 38,7 %, по хлібу вищого гатунку – на 1,87 %.

Якщо критерій беззбитковості по здобі «Святковій» зменшився вдвічі, то по калачу Українському – збільшився на 0,78 %. Оскільки ці вироби мають від’ємне значення маржинального доходу, то при обчисленні точки беззбитковості ми не можемо використати маржинальний підхід (моделі 3.10, 3.11), який є основою операційного аналізу. З огляду на це, точка беззбитковості по зазначеним видам продукції обчислена за моделлю (3.12).

Показник точки беззбитковості у натуральному вираженні у лютому очікується на рівні 1 184 971,2 кг, що на 73,28 % перевищує фактичний показник листопада. В тому числі по хлібу вищого гатунку динаміка показника складає 98,13 % (-2313,77 кг), по хлібу першого гатунку – 211,79 % (+534 631,06 кг), по булочним виробам – 61,2 % (-26 957,86 кг) та по здобним виробам 66,23 % (-4 237,27 кг).

Практичне впровадження елементів операційного аналізу посилило потребу у визначенні та економічній оцінці показників запасу фінансової міцності та операційного важелю. Запас фінансової міцності показує, на скільки можна скоротити обсяги виробництва продукції, щоб не потрапити у зону збитків.

Для визначення запасу фінансової міцності зазвичай використовують такі економічні моделі:

$$ЗМ(гр) = ВР - ТБ гр \quad (3.19)$$

$$ЗМ_{(\%) } = \frac{ЗМ_{(грн)} \cdot 100 \%}{ВР} \quad (3.20)$$

де $ЗМ_{(грн)}$, $ЗМ_{(\%)}$ – запас міцності відповідно у грошовому вираженні та відсотках.

Операційний важіль ($ОВ$) характеризує зміну маржинального доходу на 1 гривню операційного прибутку:

$$ОВ = \frac{МД}{ОП} \quad (3.21)$$

Розрахунки доводять, що запас міцності та операційний важіль за запланованими показниками грудня набагато нижчі фактичного показника листопада як у грошовому вираженні, так

і у відносному. «Проблемними» виробами в асортиментній структурі є хліб вищого та першого ґатунку, калач «Український» та здоба «Святкова».

Оскільки наявність «проблемних» продуктів в асортименті погіршує результативні показники бюджету грудня, то важливим напрямом операційного аналізу є факторний аналіз впливу зміни структури та інших чинників на операційний прибуток та маржинальний дохід за факторними моделями:

$$ОП = ВР - \sum K \cdot ПВ \cdot ЗМ + П \quad (3.22)$$

$$МД = ВР - \sum K \cdot ПВ \cdot ЗМ \quad (3.23)$$

де *ПВ* – питома вага виробництва певного виду продукції у загальному обсязі виробництва цеху, %.

Результати проведеного факторного аналізу стверджують, що плановий показник збитку від операційної діяльності по основному цеху хлібозаводу у грудні на 68,57 грн менше фактичного показника листопада (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Відхилення бюджетного операційного прибутку по основному цеху хлібозаводу у грудні від фактичного показника листопада

(грн)

Всього	+ 68,57
В тому числі за рахунок зміни	
виручки від реалізації	- 58 033,14
обсягу виготовленої продукції	+ 48 250,84
структури виробництва	- 898,31
змінних витрат на одиницю продукції	- 0,01
постійних витрат	+ 10 749,19

У тому числі за рахунок зменшення доходу від реалізації на 5,69 % фінансовий результат зменшився на 58 033,14 грн. Зміна структури виробництва також негативно позначилась на величині прибутку: -898,31 грн. Вплив коливань змінних витрат на одиницю продукції несуттєво вплинув на результативний показник. Позитивний вплив мало зростання обсягу виробництва на 48 250,84 грн та зменшення постійних витрат на 4,47 % та на 10 749,19 грн.

Аналогічний вплив мали фактори на формування маржинального доходу (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Відхилення бюджетного маржинального доходу по основному цеху хлібозаводу у грудні від фактичного показника листопада

(грн)

Всього	-10 680,62
В тому числі за рахунок зміни	
виручки від реалізації	- 58 033,14
обсягу виготовленої продукції	+ 48 250,84
структури виробництва	- 898,31
змінних витрат на одиницю продукції	- 0,01

Результати операційного аналізу надають підставу для економічного обґрунтування коригувальних дій, направлених на оптимізацію показників бюджету основного цеху за грудень. При оптимізації асортиментної структури нарощування виробництва окремого виду продукції є доречним, якщо:

- маржинальний дохід перекриває постійні витрати і має значення вище нуля;
- розрахована точка беззбитковості більша або дорівнює фактичному обсягу реалізації;
- запас міцності більше нуля.
- підприємство, в силу різних причин, може знижувати виробництво окремого виду продукції, але не нижче межі беззбитковості ($Z_m \rightarrow 0$).

Загальний резерв зростання маржинального доходу обґрунтовано у сумі 58,9 тис. грн (58 931,46 грн).

Якщо маржинальний дохід має від'ємне значення, то хлібозаводу бажано відмовитися від виробництва даного виду продукції, оскільки подальше його нарощування призведе до зростання збитків.

При наявності вибору у структурі асортименту перевагу слід надавати продукції, в якій коефіцієнт маржинального доходу вищий.

Зокрема, при виключенні із асортименту найбільш нерентабельної продукції (на основі ВОП-аналізу) – калача «Українського» та здоби «Святкової», показник маржинального доходу

в цілому по цеху збільшиться на 0,2 %, а точка беззбитковості знизиться на 5 925,97 грн (-0,33 %).

У хлібопекарській промисловості обсяг виробництва і асортимент продукції мають високу залежність від попиту споживача, тому рішення про нарощування (скорочення) виробництва, розширення (звуження) асортименту повинне узгоджуватись із результатами маркетингових досліджень. Крім того, висока конкуренція на ринку хліба і хлібобулочних виробів вимагає недопущення звуження асортименту. Тому важливим є економічне обґрунтування технологічної переорієнтації виробництва нового (іншого) продукту при наявних виробничих потужностях.

Економічні об'єкти системи управління витратами мають велику кількість якісних та кількісних показників, взаємопов'язаних між собою. Проте ступінь зв'язку різна. Застосування прийомів кореляційно-регресійного аналізу дозволяє не лише виявити міру взаємозалежності чинників, а й отримати економіко-математичну модель оцінки результативного показника з урахуванням виявлених зв'язків. Предметом проведеного кореляційно-регресійного аналізу стохастичний зв'язок між факторами, що формують операційний прибуток (Y) діяльності основного цеху хлібохаводу – обсяг виробництва (x_1), чистий дохід від реалізації (x_2), неповна собівартість (x_3), інші змінні витрати (x_4), постійні витрати (x_5).

Економетричний аналіз динаміки показника виконувався за допомогою програми SPSS 11.0 з використанням методів і моделей:

- візуальний аналіз динаміки сукупних постійних витрат,
- вивчення найкращої функції, яка відбиває тенденцію динаміки результативного показника,
- спектральний аналіз,
- модель зваженої регресії,
- модель обліку якісних змінних, інших.

Візуальний аналіз динаміки прибутку свідчить, що графік має параболічну тенденцію з однорідними залишками, без істотних викидів. Так, при визначенні найкращої функції, що характеризує динаміку чинника, найвищий коефіцієнт детермінації має саме параболічна регресія ($R^2 = 0,9655$).

Лінійна регресія має також досить високу частку варіації, яка пояснюється залежною змінною: $R^2 = 0,8893$. Але економет-

ричний аналіз лінійної моделі відзначає досить високу помилку відхилень ($E = 45,891$).

У спектральному аналізі залежність економічного показника можна представити за допомогою моделі:

$$Y = 3444,89 + 5,7542x_1 + 8,903x_2 + 56,7441x_3 + (-0,0025)x_4 - 56,7440x_5$$

Спектральний аналіз (за параболічною тенденцією) показує мінімальну похибку: $E = 30,324$.

Вибір формули розрахунку параметрів рівнянь багатофакторної залежності ґрунтується на основі моделей обчислення параметрів однофакторної залежності. При оцінці формування повної собівартості продукції нами було враховано вплив факторів: часу, суми змінних і постійних витрат, обсягу виробництва.

Аналіз парних коефіцієнтів кореляції свідчить, що всі змінні фактори мають вплив на результативний показник, а фактори часу та обсягу виробництва, часу і постійних витрат пов'язані між собою.

Аналіз часткових коефіцієнтів кореляції показує вплив всіх змінних на собівартість. Зв'язок між собою мають чинники часу і обсягу виробництва, часу і змінних витрат, змінних і постійних витрат.

Багатофакторна модель економічного процесу доводить, що найвагоміший вплив на повну собівартість періоду мають змінні витрати. Фактори часу і обсяг виробництва мають незначний вплив.

Особливо цінним у здійсненому економетричному аналізі є доказ наявності взаємозв'язку «обсяг виробництва – витрати – прибуток». А отже, є підстави для проведення ВОП-аналізу.

Дослідження ступеню використання основних підходів операційного аналізу свідчить, що при обґрунтуванні управлінського рішення на практиці фахівці здійснюють розрахунок точки беззбитковості, маржинального доходу, запасу міцності, інших одиничних показників. Часто не враховуються зміна структури змінних і постійних витрат, вплив суб'єктивних факторів на залежність витрат від обсягу виробництва тощо.

Опанування вітчизняними суб'єктами господарювання управлінського обліку як інструментарію для прийняття управлінських рішень зумовлює підвищення практичного інтересу до застосування комплексних методів управління виробничою собі-

вартістю. Відсутність системності у підборі чинників впливу та обмеженість їх складу знижують достовірність оцінки альтернативного рішення. Одним із ґрунтовних методичних прийомів комплексної оцінки альтернатив є побудова матричних моделей.

3.3. Матричний підхід в обґрунтуванні управлінських рішень та їх ефективності

Проблема застосування різних методичних прийомів для обґрунтування управлінських рішень піднята у значній кількості робіт вітчизняних – Чумаченка М. Г. [221], Пушкара М. С. [151, 153], Голова С. Ф. [28], Нападовської Л. В. [117], Петренко С. М., Сухаревої Л. О. [197], Кігеля В. М. [69, 70] – і зарубіжних науковців: Бланка І. О., Науман Е., Сааті Т., Кернс К., Еддоус М., Стенсфілд Р., інших [2, 12, 101, 167, 230, 232]. Висвітлюючи теоретико-методологічну основу прийняття оперативного управлінського рішення, дослідниками недостатньо приділена увага щодо комплексної оцінки альтернативних варіантів управління виробничою собівартістю на основі побудови матричної моделі.

Розраховані показники маржинального доходу, точки беззбитковості, запасу міцності тощо не завжди дозволяють об'єктивно ранжувати альтернативи з невідповідними умовами (за різним попитом на продукцію, із невідповідністю моменту виробництва моменту реалізації, при зміні суми постійних витрат тощо). Достатньо глибоку та всебічну діагностику альтернативних показників для комплексної оцінки альтернатив можна одержати на основі побудови матричної моделі.

Для обґрунтування управлінського рішення щодо вибору продукту для розширення виробництва в умовах двох альтернатив до вихідних даних матриці доцільно включити показники результатів діяльності – прибуток (збиток), маржинальний дохід, виручку від реалізації, показники собівартості – змінні і розподілені постійні витрати в розрізі основних складових (табл. 3.4).

Ієрархічність системи показників матричної моделі передбачає одержання одиничних, блочних та комплексних оцінок.

Всі елементи матриці, що перебувають на перетині рядків та стовпчиків, є одиничними показниками оцінки альтернативи. Частина цих показників несе певний економічний зміст – рента-

бельність виробництва, питома вага змінних прямих витрат у загальній сумі змінних витрат і т. д. Окремі елементи матриці не несуть економічного навантаження. Тому вибір конкретних показників матричної моделі для комплексної оцінки альтернативи повинен здійснюватися з урахуванням їх економічної сутності. Оцінка одиничних показників здійснюється шляхом їх порівняння за різними альтернативами.

Таблиця 3.4

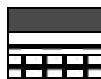
Загальний підхід до побудови матриці комплексної оцінки економічної альтернативи по продукту



– блочні оцінки результатів діяльності



– блочні оцінки ефективності витрат



– блочні оцінки структури витрат:

блочні оцінки структури змінних витрат

блочні оцінки структури постійних витрат

блочні оцінки співвідношення змінних і постійних витрат

Показник	Операційний прибуток	Маржинальний дохід	Виручка від реалізації	Змінні прямі витрати	Змінні загально-виробничі витрати	Змінні всього	Постійні загально-виробничі витрати	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші постійні витрати	Постійні витрати всього
Операційний прибуток	1,000										
Маржинальний дохід		1,000									
Виручка від реалізації			1,000								
Змінні прямі витрати				1,000							
Змінні загально-виробничі витрати					1,000						
Змінні всього						1,000					
Постійні загально-виробничі витрати							1,000				
Адміністративні витрати								1,000			
Витрати на збут									1,000		
Інші постійні витрати										1,000	
Постійні витрати всього											1,000

Всі елементи матриці можна віднести до відповідного блоку взаємозв'язку. Наприклад, до блоку взаємозв'язку результатів діяльності необхідно віднести співвідношення прибутку до маржинального доходу, прибутку до виручки від реалізації, маржинального доходу до виручки від реалізації.

Блок взаємозв'язку ефективності витрат доцільно поділити на три підблоки: структури змінних витрат, структури постійних витрат та співвідношення змінних і постійних витрат.

Блочні оцінки визначаються як середнє значення одиничних показників. Обраний вид середньої величини не повинен викривляти економічну сутність одержаних блочних оцінок.

Найчастіше застосовують розрахунок середньоарифметичної середньої.

Комплексна оцінка є середнім значенням блочних оцінок.

Продемонструємо методику застосування для обґрунтування доцільності включення до асортименту продукції, що виготовляється, Булки «Звичайна» (альтернатива 1) та Булки «Покутська» (альтернатива 2) за інформацією табл. 3.5, 3.6.

Обґрунтовуючи управлінське рішення щодо вибору продукту для розширення виробництва в умовах двох альтернатив, необхідно відмітити, що прибуток, одержаний за Булкою «Звичайна» вищий, ніж за альтернативним Булкою «Покутською» (табл. 3.7). Втім маржинальний дохід та рівень маржинального доходу – показники які є визначальними для прийняття саме внутрішньоуправлінського рішення – менші, ніж за Булкою «Покутська».

Загалом важко судити про об'єктивність оцінки, оскільки ВОП-аналіз не враховує зміни структури статей витрат, собівартості в цілому.

Комплексна оцінка альтернатив на основі матричної моделі свідчить про економічну доцільність розширення виробництва Булки «Звичайна» (табл. 3.8).

Аналіз блочних оцінок взаємозв'язку матричної моделі дозволяє виявити ділянки управління собівартістю, які потребують додаткового вивчення та коригування.

Дослідження проблеми використання матричних моделей для комплексної оцінки альтернативних управлінських рішень дозволяє:

– теоретично обґрунтувати необхідність комплексної оцінки альтернатив в системі управління собівартістю;

Таблиця 3.5

Матриця комплексної оцінки альтернативи за Булкою «Звичайна»

Показник	Умовне значення	Значення, грн	Операційний прибуток	Маржинальний дохід	Виручка від реалізації	Змінні прямі витрати	Змінні загально- виробничі витрати	Змінні всього	Постійні загально- виробничі витрати	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші постійні витрати	Постійні витрати всього
			ОП	МД	ВР	ЗМп	ЗМз	ЗМ	Пз	Ад	Вз	Пін	П
			0,10	0,40	0,110	0,60	0,10	0,70	0,05	0,10	0,10	0,05	0,30
Операційний прибуток	ОП	0,10	1,0000	4,0000	11,0000	6,0000	1,0000	7,0000	0,5000	1,0000	1,0000	0,5000	3,0000
Маржинальний дохід	МД	0,40	0,2500	1,0000	2,7500	1,5000	0,2500	1,7500	0,1250	0,2500	0,2500	0,1250	0,7500
Виручка від реалізації	ВР	1,10	0,0909	0,3636	1,0000	0,5455	0,0909	0,6364	0,0455	0,0909	0,0909	0,0455	0,2727
Змінні прямі витрати	ЗМп	0,60	0,1667	0,6667	1,8333	1,0000	0,1667	1,1667	0,0833	0,1667	0,1667	0,0833	0,5000
Змінні загально-виробничі витрати	ЗМз	0,10	1,0000	4,0000	11,0000	6,0000	1,0000	7,0000	0,5000	1,0000	1,0000	0,5000	3,0000
Змінні всього	ЗМ	0,70	0,1429	0,5714	1,5714	0,8571	0,1429	1,0000	0,0714	0,1429	0,1429	0,0714	0,4286
Постійні загально-виробничі витрати	Пз	0,05	2,0000	8,0000	22,0000	12,0000	2,0000	14,0000	1,0000	2,0000	2,0000	1,0000	6,0000
Адміністративні витрати	Ад	0,10	1,0000	4,0000	11,0000	6,0000	1,0000	7,0000	0,5000	1,0000	1,0000	0,5000	3,0000
Витрати на збут	Вз	0,10	1,0000	4,0000	11,0000	6,0000	1,0000	7,0000	0,5000	1,0000	1,0000	0,5000	3,0000
Інші постійні витрати	Пін	0,05	2,0000	8,0000	22,0000	12,0000	2,0000	14,0000	1,0000	2,0000	2,0000	1,0000	6,0000
Постійні витрати всього	П	0,30	0,3333	1,3333	3,6667	2,0000	0,3333	2,3333	0,1667	0,3333	0,3333	0,1667	1,0000

Таблиця 3.6

Матриця комплексної оцінки альтернативи за Булкою «Покутська»

Показник	Умовне значення	Значення, грн	Операційний прибуток	Маржинальний дохід	Виручка від реалізації	Змінні прямі витрати	Змінні загально-виробничі витрати	Змінні всього	Постійні загально-виробничі витрати	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Інші постійні витрати	Постійні витрати всього
			ОП	МД	ВР	ЗМп	ЗМз	ЗМ	Пз	Ад	Вз	Пін	П
			0,05	0,45	1,20	0,65	0,10	0,75	0,05	0,10	0,15	0,10	0,40
Операційний прибуток	ОП	0,05	1,0000	9,0000	24,0000	13,0000	2,0000	15,0000	1,0000	2,0000	3,0000	2,0000	8,0000
Маржинальний дохід	МД	0,45	0,1111	1,0000	2,6667	1,4444	0,2222	1,6667	0,1111	0,2222	0,3333	0,2222	0,8889
Виручка від реалізації	ВР	1,20	0,0417	0,3750	1,0000	0,5417	0,0833	0,6250	0,0417	0,0833	0,1250	0,0833	0,3333
Змінні прямі витрати	ЗМп	0,65	0,0769	0,6923	1,8462	1,0000	0,1538	1,1538	0,0769	0,1538	0,2308	0,1538	0,6154
Змінні загально-виробничі витрати	ЗМз	0,10	0,5000	4,5000	12,0000	6,5000	1,0000	7,5000	0,5000	1,0000	1,5000	1,0000	4,0000
Змінні всього	ЗМ	0,70	0,0714	0,6429	1,7143	0,9286	0,1429	1,0000	0,0714	0,1429	0,2143	0,1429	0,5714
Постійні загально-виробничі витрати	Пз	0,05	1,0000	9,0000	24,0000	13,0000	2,0000	15,0000	1,0000	2,0000	3,0000	2,0000	8,0000
Адміністративні витрати	Ад	0,10	0,5000	4,5000	12,0000	6,5000	1,0000	7,5000	0,5000	1,0000	1,5000	1,0000	4,0000
Витрати на збут	Вз	0,15	0,3333	3,0000	8,0000	4,3333	0,6667	5,0000	0,3333	0,6667	1,0000	0,6667	2,6667
Інші постійні витрати	Пін	0,10	0,5000	4,5000	12,0000	6,5000	1,0000	7,5000	0,5000	1,0000	1,5000	1,0000	4,0000
Постійні витрати всього	П	0,40	0,1250	1,1250	3,0000	1,6250	0,2500	1,8750	0,1250	0,2500	0,3750	0,2500	1,0000

- побудувати просту матричну модель для обґрунтування управлінського рішення щодо вибору продукту для розширення виробництва в умовах двох альтернатив;
- розглянути переваги комплексної оцінки альтернатив [175].

Таблиця 3.7

Оцінка одиничних показників результатів діяльності альтернатив

Показники	Значення оцінки, грн	
	Булка «Звичайна»	Булка «Покутська»
Одиничні показники результатів діяльності:		
Прибуток	0,10	0,05
Маржинальний дохід	0,40	0,45
Валовий дохід	1,10	1,20

Таблиця 3.8

Комплексна оцінка альтернативи виробництва Булки «Звичайна» та Булки «Покутська»

Вид оцінки	Булка «Звичайна»		Булка «Покутська»	
	алгоритм розрахунку за табл. 3.5	значення оцінки	алгоритм розрахунку за табл. 3.6	значення оцінки
Блочні оцінки взаємозв'язку:				
Результатів діяльності	$(0,2500+0,0909+0,3636) / 3$	0,2348	$(0,1111+0,0417+0,3750) / 3$	0,1759
Ефективності витрат	$(0,1667+0,6667+1,8333+1+4+11+0,1429+0,5714+1,5714+2+8+22+1+4+11+1+4+11+2+8+22+0,3333+1,3333+3,6667)/24$	5,0952	$(0,0769+0,6923+1,8462+0,5+4,5+12+0,0714+0,6429+1,7143+1+9+24+0,5+4,5+12+0,3333+3+8+0,5+4,5+12+0,1250+1,1250+3)/24$	4,3944
Структури витрат, в т. ч.	$(2,3333+5,9111+0,8000)/3$	3,0148	$(2,5+4,9167+0,55)/3$	2,6556
структури змінних витрат	$(6+0,8571+0,1429)/3$	2,3333	$(6,5+0,9286+0,1429)/3$	2,5000

Вид оцінки	Булка «Звичайна»		Булка «Покутьська»	
	алгоритм розрахунку за табл. 3.5	значення оцінки	алгоритм розрахунку за табл. 3.6	значення оцінки
структури постійних витрат	$(12+2+14+6+1+7+6+1+7+12+2+14+2+0,3333+2,3333)/15$	5,9111	$(13+2+6,5+1+4,3333+0,6667+6,5+1+1,6250+0,25)/15$	4,9167
співвідношення змінних і постійних витрат	$(0,5+0,5+1+1+2+2+0,1667+0,3333+0,3333)/10$	0,8000	$(15+7,5+0,5+5+0,3333+7,5+0,5+1,875+0,1250)/10$	0,5500
Комплексна оцінка альтернативи	$(0,2348+5,0952+3,0148)/3$	2,7816	$(0,1759+4,3944+2,6556)/3$	2,4086

Запропонований підхід створює основу для експрес-оцінки альтернативних управлінських рішень в умовах невизначеності, обмеженості ресурсів.

Наразі не існує єдиної методики, яка враховує різносторонність поставленої проблеми і використовувала б одночасно декілька можливих підходів до оцінки потенційної ефективності управлінського рішення.

Для досягнення найкращого ефекту не достатньо обмежуватись лише традиційними інструментами аналіз і контролю. Необхідно врахувати стан інформаційного забезпечення, особливості процедур прийняття управлінських рішень, рівень аналітичного обґрунтування та наступного контролю управлінських рішень, оцінку його економічних наслідків тощо.

Напрямом альтернативної оцінки ефективності управлінських рішень є застосування методики аналізу опосередкованих індикаторів (табл. 3.9) [89, 159, 227].

Методика аналізу передбачає експертну оцінку факторів ($X_1 \dots X_{14}$) від 0 до 4 за шкалою: 0 – фактор відсутній; 1 – фактор виражений слабо; 2 – фактор виражений посередньо; 3 – фактор виражений сильно; 4 – фактор виражений дуже сильно. Потім у графі « ΣX » сумують зазначені оцінки для кожного з показників групи Y і для всієї групи в цілому та порівнюються з даними графі « $\max \Sigma X$ » (максимально можливими значеннями). На основі одержаних результатів можна зробити висновки про ймовірну ефективність управлінських рішень.

Таблиця 3.9

Загальний підхід до формування матриці опосередкованих індикаторів ефективності прийняття управлінських рішень (4 – максимальна бальна оцінка впливу факторів)

	x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7	x8	x9	x10	x11	x12	x13	x14	ΣX_{\max}
Інф	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4				4	44
ПУР		4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	52
А		4	4	4	4	4	4	4	4	4	4			4	44
К		4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	52
ОН		4	4			4	4	4	4		4	4	4	4	40
ΣY_{\max}	4	20	20	16	16	20	20	20	20	16	16	12	12	20	232

Показники по вертикалі матриці:

Інф – інформаційне забезпечення управлінського рішення;
 ПУР – прийняття управлінського рішення;
 А – аналітичне обґрунтування управлінського рішення;
 К – контроль реалізації управлінського рішення;
 ОН - оцінка наслідків управлінського рішення;

ΣY – сумарна оцінка впливу фактору x_i на групу показників, розміщених по вертикалі
 ΣX – сумарна оцінка впливів факторів ($X_1 \dots X_{17}$) на відповідний показник Y .

Показники по горизонталі

X1 – відповідність положенням наказу про облікову політику;
 X2 – наявність спеціально підготовлених кадрів;
 X3 – застосування класифікації витрат «різні витрати для різних цілей»;
 X4 – застосування альтернативних методів калькулювання собівартості продукції;
 X5 – розподіл обов'язків спеціалістів за посадовими інструкціями;
 X6 – налагоджена система внутрішньої звітності;
 X7 – автоматизація управління;
 X8 – оцінка економічної доцільності з точки зору технології виробництва;
 X9 – оцінка економічної доцільності за результатами маркетингових досліджень;
 X10 – гнучкість та оперативність коригувальних дій;
 X11 – розроблена система бюджетів;
 X12 – демократичність стилю вищого керівництва;
 X13 – чітка ієрархія відповідальності управлінської команди;
 X14 – забезпечення власним оборотним капіталом.

Оцінки опосередкованих індикаторів ефективності прийняття управлінських рішень створює підґрунтя для потенційної узагальненої оцінки ефективності управлінських рішень на підприємстві, виявити «слабкі» місця у прийнятті та їх реалізації. Оскільки на ефективність групи типових управлінських рішень визначені фактори впливають у різній мірі, то запропонований підхід є доцільним для порівняння ефективності управлінських рішень за центрами відповідальності, напрямками діяльності, географічними сегментами тощо.

РЕЗЮМЕ

Дослідження системи калькулювання неповної собівартості як основи контролю та аналізу дозволила авторам продемонструвати єдність цілей і завдань інформаційного забезпечення, контролю та аналітичного обґрунтування управлінських рішень.

На основі впровадження системи калькулювання неповної собівартості в умовах обліку відхилень авторами розроблено систему бюджетів, яка створює умови для здійснення упереджувального контролю на підприємстві. Доведено, що ефективна система операційних та загальних бюджетів сама вимагає контуру зворотнього зв'язку у вигляді контролю виконання бюджету.

В умовах економічної невизначеності очевидно, що основним інструментом обґрунтування альтернативних рішень в умовах альтернатив є ВОП-аналіз. ВОП-аналіз виступає одним із ефективних методів аналізу релевантної інформації в процесі прийняття оперативних управлінських рішень, який дозволяє встановлювати ступінь взаємозв'язку між витратами, обсягами діяльності та прибутком підприємства, оптимізувати структуру витрат, асортимент, обсяги та ціну реалізації продукції, визначати рівень підприємницького ризику підприємства. Проте необхідно усвідомлювати обмеженість дії факторів, що враховує ВОП-аналіз.

Застосування прийомів ВОП-аналізу на основі впровадженої автоматизації формування облікових потоків багаторівневого управління витратами та системи бюджетів по основному цеху хлібозаводу дозволило оптимізувати асортимент продукції та обґрунтувати резерв зростання маржинального доходу.

Для комплексної оцінки управлінських рішень в умовах альтернатив економічно обґрунтовано використання прийомів матричного аналізу. На думку авторів, для прийняття управлінського рішення щодо вибору продукту для розширення виробництва в умовах двох альтернатив до вихідних даних матриці доцільно включити показники результатів діяльності – прибуток (збиток), маржинальний дохід, виручку від реалізації, показники собівартості – змінні і розподілені постійні витрати в розрізі основних складових. Аналіз блочних оцінок взаємозв'язку матричної моделі дозволяє виявити ділянки управління витратами, які потребують додаткового вивчення та коригування.

Розроблено загальний підхід до формування матриці опосередкованих індикаторів ефективності прийняття управлінських рішень (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Формалізація проблем контролю та аналізу на основі системи калькулювання неповної собівартості та міра їх вирішення авторами

Стан проблеми	Одержані результати
1. Розгляд проблеми бюджетування діяльності у відриві від змісту інформаційного забезпечення управління витратами	Побудовано систему бюджетів на основі калькулювання неповної собівартості. Уточнено процедури контролю на основі інформації бюджетів
2. Відсутність системності у поглядах науковців щодо аналітичного обґрунтування управлінських рішень	Формалізовано завдання управління витратами та основні методи їх реалізації. Систематизовано показники, що використовуються для здійснення аналізу на основі маржинального підходу
3. Відсутність єдності цілей інформаційного забезпечення та аналітичного обґрунтування управлінських рішень	Продемонстровано системність застосування аналізу на основі маржинального підходу за інформацією запропонованих форм внутрішньої звітності
4. Недостатня увага науковців і практиків до комплексного підходу в обґрунтуванні управлінських рішень на основі маржинального підходу та оцінки ефективності управлінських рішень	Запропоновано матрицю комплексної оцінки економічної альтернативи по продукту на основі маржинального підходу. Розроблено загальний підхід до формування матриці опосередкованих індикаторів ефективності прийняття управлінських рішень

РОЗДІЛ 4. НЕПОВНА СОБІВАРТІСТЬ: ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ У ПРАКТИКУ УПРАВЛІННЯ

Рівень сучасного бухгалтера характеризується його аналітичними здібностями, володінням інформаційними технологіями. Тому бухгалтер повинен і здатний навчатися все життя.

Кіндрацька Л. М. [71]

4.1. Діагностика системи управління витратами

З позицій сучасної економічної парадигми важливого значення набуває проблема діагностики для цілей ефективності управління витратами. Питання діагностики ефективності діяльності були обґрунтовані передусім у закордонній практиці як інструмент управлінського консультування підприємств [231]. Наразі організаційно-методичні підходи до економічної діагностики широко розглядаються у роботах і вітчизняних науковців [41, 46, 78, 92, 98, 173, 192, 201].

Серед вчених відсутня єдина позиція щодо визначення і змісту різних видів діагностики: саме поняття «діагностика» трактується по-різному, залежно від сфери застосування [41, 201]. В одному випадку – це управлінська робота, в другому – метод аналізу стану об'єкта, в третьому – процес визначення стану об'єкту.

Як наслідок, переважна більшість досліджень характеризується відсутністю системного підходу, пріоритетністю окремих методів оцінок, суб'єктивністю висновків.

Запровадження та використання результатів діагностики передбачає: визначення завдань діагностики, вибір контрольних індикаторів, обґрунтування їх оптимальних критеріїв та методик розрахунку, визначення чи отримання інформації, пошук відхилень фактичних значень індикаторів від визначених критеріїв, розроблення превентивних, реактивних чи регулювальних заходів з підвищення функціонування підприємства та усунення вад у його роботі.

Метою діагностики системи управління витратами є активізація функцій управління витратами.

Загальними завданнями діагностики управління витратами є такі:

- 1) оцінити стан інформаційного забезпечення та його відповідність потребам управління витратами;

2) визначити межі евентуальних можливостей аналітичного обґрунтування управлінських рішень;

3) дослідити стан внутрішнього контролю та повноту реалізації зворотнього контуру;

4) обґрунтувати комплекс заходів з поліпшення ефективності управління витратами.

Очевидно, що перелік завдань підлягає уточненню з позиції процедур діагностики. З огляду на глибину процедур діагностики системи управління витратами, її завдання доцільно розширити: оцінити обґрунтованість планових показників витрат та результатів діяльності, гнучкість системи планування; дослідити систему мотивації працівників, що приймають участь у реалізації управлінських рішень; оцінити відповідність організації і стилю управління потребам управління витратами тощо. Результатом діагностики може бути побудова (принципове удосконалення) організаційної моделі управління витратами підприємства.

Досліджуючи теоретичні засади діагностики ефективності діяльності науковцями виокремлюються принципи інтегрованості у загальну систему аналізу, наукового характеру досліджень, комплексності, системності, об'єктивності, конкретності, точності, активності, своєчасності, ефективності [173, с. 19–20], інтегрованості, комплексності, адаптивності, цілеспрямованості [78, с. 36–45], принцип розумної достатності використання методів діагностики, принципи порівнянності, часової погодженості, закінченості та комплексності [41, с. 40–41], універсальності, адекватності, економічності [92, с. 76]. Мельник О. Г. систематизує принципи полікритеріальної діагностики та виокремлює системність, цілеспрямованість, об'єктивність, уніфікованість, інтегрування, декомпозиційність, об'єктивність, конкретність, оптимальність, гнучкість, адекватність, повнота, економічна доцільність, пізнавальність, логічність, часова погодженість, динамічність, достовірність інформаційної бази, обмеженість індикативної бази, обґрунтованість критеріальної бази, обмежена відкритість результатів, завершеність, дієвість [98, с. 76].

Переважає більшість вчених наголошує на проблемі діагностики ефективності фінансово-господарської діяльності. При цьому стверджуючи, що «важливою умовою проведення діагностики ефективності ... є адаптація її методики до сучасних інформаційних засобів» [70, с. 96].

Очевидно, що діагностику ефективності слід розпочинати з діагностики системи інформаційного забезпечення.

Діагностика системи обліку є основою для управління витратами підприємства і охоплює такі головні елементи:

- оцінка управлінських потреб підприємства в обліковій інформації;

- раціональність руху інформаційних потоків залежно від завдань управління витратами;

- повнота розкриття положень з обліку витрат у наказі про облікову політику;

- націленість обліку на управлінські рішення.

Серед критеріїв діагностики системи обліку пріоритет мають неформалізовані оцінки. У табл. 4.1 наведено приклад тестів з метою проведення діагностики системи обліку витрат. Для оцінки якості системи обліку витрат використано бальні критерії: «так» – 1 бал, «не в повній мірі» – 0,5 балів, «ні» – 0 балів. Максимальна можлива кількість балів становить 21, що характеризує систему обліку, яка у повній мірі відповідає цілям управління витратами.

Таблиця 4.1

Діагностика системи обліку витрат хлібозаводу

Напрями діагностики і критерії оцінки	Оцінка відповідності критеріям		
	так	не в повній мірі	ні
<i>1. Організація руху облікових інформаційних потоків залежно від завдань управління витратами</i>	–	–	–
1.1. Чи розроблено положення про управлінську бухгалтерію?	–	–	0
1.2. Чи діє посадова інструкція бухгалтера з управлінського обліку витрат?	1	–	–
1.3. Чи дотримується графік документообороту у частині обліку витрат?	1	–	–
1.4. Чи складено перелік облікових номенклатур з обліку витрат?	–	–	0
1.5. Чи впроваджені форми внутрішньої звітності з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції?	1	–	–
1.6. Чи впроваджена автоматизація обліку і звітності відповідно до потреб управління витратами?	1	–	–

Напрями діагностики і критерії оцінки	Оцінка відповідності критеріям		
	так	не в повній мірі	ні
<i>2. Повнота розкриття положень з обліку витрат у наказі про облікову політику</i>	–	–	–
2.1. Чи дотримано принцип послідовності при складанні наказу про облікову політику?	–	0,5	–
2.2. Чи є відмітки посадових осіб про ознайомлення з наказом про облікову політику?	1	–	–
2.3. Чи закріплено у наказі про облікову політику	–	–	–
– застосування 8 / 9 класу рахунків бухгалтерського обліку витрат?	1	–	–
– застосування рахунків управлінського обліку витрат?	–	–	0
– система обліку і калькулювання собівартості продукції?	1	–	–
– статті калькуляції собівартості продукції в управлінському обліку?	–	–	0
2.4. Чи своєчасно вносяться зміни і доповнення у наказ про облікову політику відповідно чинного законодавства?	–	0,5	–
<i>3. Націленість обліку витрат на управлінські рішення</i>	–	–	–
3.1. Чи впроваджено облік за центрами відповідальності відповідно до цілей управління витратами?	1	–	–
3.2. Чи використовується в обліку напрями класифікації витрат за принципом «різні витрат – для різних цілей»?	–	0,5	–
3.3. Чи забезпечує інформація обліку потреби аналізу витрат у повній мірі?	1	–	–
3.4. Чи забезпечує інформація обліку потреби планування витрат у повній мірі?	1	–	–
3.5. Чи забезпечує інформація обліку потреби внутрішнього контролю витрат у повній мірі?	1	–	–
<i>4. Кадрове забезпечення обліку витрат</i>	–	–	–
4.1. Чи дотримується бухгалтер з обліку витрат положень посадової інструкції?	1	–	–

Напрями діагностики і критерії оцінки	Оцінка відповідності критеріям		
	так	не в повній мірі	ні
4.2. Чи своєчасно відбувається підвищення кваліфікації бухгалтера з обліку витрат?	1	–	–
4.3. Чи підтримується керівництвом ініціатива бухгалтера при підготовці облікової інформації для прийняття управлінських рішень?	–	0,5	–
Усього балів:	15		

За інформацією табл. 4.1 система обліку витрат хлібозаводу тільки на 71,4 % відповідає завданням інформаційного забезпечення управлінського рішення: $15/21 \cdot 100 \% = 71,4 \%$. Отже, напрямами удосконалення організації обліку витрат є розробка положення про управлінську бухгалтерію, номенклатури обліку витрат; дотримання принципу послідовності при складанні наказу про облікову політику, своєчасності внесення змін до наказу про облікову політику відповідно до чинного законодавства, закріплення порядку застосування рахунків управлінського обліку витрат та статей калькуляції собівартості продукції в управлінському обліку у наказі про облікову політику; розширення змісту обліку витрат за напрямами класифікації «різні витрат – для різних цілей»; активізація підтримки ініціативності бухгалтера з боку керівництва підприємства.

Уніфікованість запропонованого підходу дозволяє розширювати критерії діагностики або виключати їх відповідно до змісту системи обліку і управління витратами.

Розглядаючи зміст діагностування, переважна більшість науковців намагаються звести результат до єдиного критерію оцінювання стану об'єкту. Однак практика доводить обґрунтованість використання множини критеріїв, що визначають полікритеріальну діагностику [87].

Зокрема, якість аналізу і планування є передумовою економічної обґрунтованості управлінського рішення. Зміст діагностики системи аналізу і планування витрат визначають такі елементи:

- засади організації аналітичної роботи на підприємстві;

- оцінка евентуальних можливостей аналітичного обґрунтування управлінських рішень;
- методика аналізу відповідно до цілей управління витрат.

Якщо для оцінки стану організації аналітичної роботи на підприємстві та евентуальних можливостей аналітичного обґрунтування управлінських рішень достатнім є застосування неформалізованих оцінок, то проведення аналізу відповідно до цілей управління витрат передбачає використання сукупності методичних прийомів (див. табл. 3.1).

Для оцінки якості системи аналізу і планування витрат максимальна можлива кількість балів становить 25 і доводить, що система аналізу і планування забезпечує досягнення цілей управління витратами у повній мірі.

За інформацією табл. 4.2 система аналізу і планування витрат хлібозаводу тільки на 70,0 % відповідає завданням управління витратами: $17,5 / 25 \cdot 100 \% = 70,0 \%$. Незадовільно оцінюється стан організації аналітичної роботи на підприємстві: із восьми запропонованих критеріїв тільки три відповідають якісними характеристикам. Водночас керівництвом хлібозаводу недостатня увага приділяється кадровому забезпеченню аналітичної роботи.

Таблиця 4.2

Діагностика системи аналізу і планування витрат хлібозаводу

Напрями діагностики і критерії оцінки	Оцінка відповідності критеріям		
	так	не в повній мірі	ні
<i>1. Організація аналітичної роботи на підприємстві</i>	–	–	–
1.1. Чи розроблено положення про відділ аналізу (планування)?	–	–	0
1.2. Чи розроблено план аналітичної роботи на підприємстві?	–	–	0
1.3. Чи розроблено програму аналітичної роботи на підприємстві?	–	–	0
1.4. Чи закріплено функції аналізу витрат посадовою інструкцією?	1	–	–
1.5. Чи закріплено функції планування витрат посадовою інструкцією?	1	–	–

Напрями діагностики і критерії оцінки	Оцінка відповідності критеріям		
	так	не в повній мірі	ні
1.6. Чи розроблено систему бюджетів, яка відповідає цілям управління витратами?	1	–	–
1.7. Чи впроваджено форми внутрішньої звітності за результатами аналізу (аналітичні записки)?	–	0,5	–
1.8. Чи впроваджена автоматизація аналізу відповідно до потреб управління витратами?	–	0,5	–
2. <i>Оцінка еventуальних можливостей аналітичного обґрунтування управлінських рішень</i>	–	–	–
Чи дозволяє існуюча методика аналізу	–	–	–
– оцінити відхилення від показників бюджету?	1	–	–
– оцінити структуру і динаміку витрат і результатів діяльності?	1	–	–
– здійснити кількісну оцінку впливу факторів на витрати?	–	0,5	–
– здійснити кількісну оцінку впливу факторів на результати діяльності центру відповідальності?	–	0,5	–
– оптимізувати величину постійних витрат на основі факторного аналізу?	1	–	–
– обґрунтувати планові (бюджетні) показники витрат і результатів діяльності центру відповідальності?	1	–	–
– здійснити прогноз витрат і результатів діяльності центру відповідальності?	1	–	–
– оптимізувати асортимент продукції, що виготовляється?	1	–	–
– обґрунтувати рішення про нарощування обсягів виробництва?	1	–	–
– економічно обґрунтувати ціну реалізації?	1	–	–
– розрахувати точку беззбитковості, запас міцності, операційний важіль?	1	–	–
– обґрунтувати рішення типу «виготовляти чи закуповувати»?	–	0,5	–
– оцінити альтернативні витрати в умовах обмеженості ресурсів?	–	0,5	–
– комплексно оцінити ефективність роботи центру відповідальності?	–	0,5	–

Напрями діагностики і критерії оцінки	Оцінка відповідності критеріям		
	так	не в повній мірі	ні
3. <i>Кадрове забезпечення аналізу і планування витрат</i>	–	–	–
3.1. Чи дотримується спеціаліст з аналізу і планування витрат положень посадової інструкції?	1	–	–
3.2. Чи своєчасно відбувається підвищення кваліфікації спеціаліста з аналізу і планування витрат?	–	0,5	–
3.3. Чи підтримується керівництвом ініціатива спеціаліста з аналізу і планування витрат?	–	0,5	–
Усього балів:	17,5		

Проблемі оцінки якості системи внутрішнього контролю приділено у науковій літературі багато уваги [17, 19, 112]. При цьому преважує якісна оцінка економічної ефективності системи контролю: «відмінно», «добре», «задовільно», «незадовільно» (рис. 4.1) на основі розроблених тестів [144, с. 446–449].

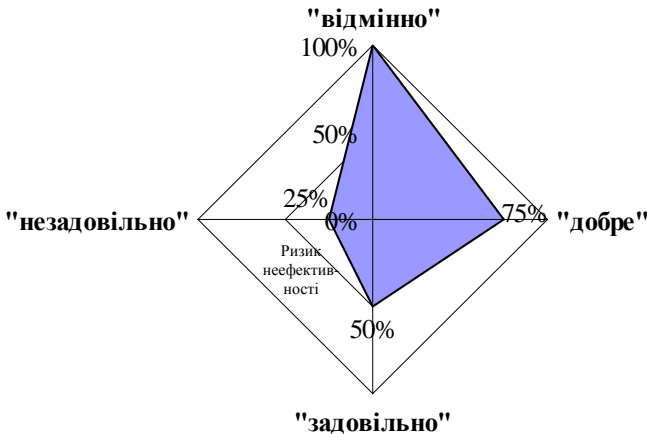


Рис. 4.1. Критерії оцінки економічної ефективності системи внутрішнього контролю за В. П. Пантелеєвим: побудовано за джерелом [144, с. 353]

Призначенням діагностики системи внутрішньогосподарського контролю витрат є забезпечення зворотнього контуру за наслідками управлінського рішення. Елементами діагностики виступають:

- організація внутрішньогосподарського контролю витрат;
- достатність методичних прийомів внутрішньогосподарського контролю для цілей управління витратами;
- результативність процедур внутрішньогосподарського контролю витрат.

Максимальна можлива кількість балів за результатами діагностики системи внутрішньогосподарського контролю витрат становить 28. Системи внутрішньогосподарського контролю витрат хлібозаводу за інформацією табл. 4.3 на 75 % відповідає завданням управління витратами: $22 / 28 \cdot 100 \% = 78,5 \%$.

Таблиця 4.3

Діагностика системи внутрішньогосподарського контролю витрат хлібозаводу

Напрями діагностики і критерії оцінки	Оцінка відповідності критеріям		
	так	не в повній мірі	ні
<i>1. Організація внутрішньогосподарського контролю витрат на підприємстві</i>	–	–	–
1.1. Чи розроблено положення про відділ внутрішньогосподарського контролю?	–	–	0
1.2. Чи розроблено план внутрішньогосподарського контролю витрат?	1	–	–
1.3. Чи розроблено програму внутрішньогосподарського контролю витрат?	–	–	0
1.4. Чи закріплено функції внутрішньогосподарського контролю витрат посадовою інструкцією?	1	–	–
1.5. Чи впроваджено форми внутрішньої звітності за результатами внутрішньогосподарського контролю витрат?	1	–	–
1.6. Чи застосовуються автоматизовані програмні продукти для здійснення внутрішньогосподарського контролю витрат?	–	–	0

Напрями діагностики і критерії оцінки	Оцінка відповідності критеріям		
	так	не в повній мірі	ні
2. Оцінка достатності методичних прийомів внутрішньогосподарського контролю для цілей управління витратами	–	–	–
2.1. Чи здійснюється оцінка відхилень витрат від нормативних значень?	1	–	–
2.2. Чи здійснюється аналіз причин відхилень витрат від нормативних значень у розрізі	–	–	–
– центрів відповідальності?	1	–	–
– причин відхилень?	1	–	–
– відповідальних осіб?	1	–	–
– за економічною сутністю?	1	–	–
– за оцінкою впливу на результати діяльності?	1	–	–
– за можливістю прямого контролю?	–	0,5	–
– за рівнем впливу на виробничу собівартість?	1	–	–
2.3. Чи здійснюється оцінка відхилень витрат від показників бюджету?	1	–	–
2.4. Чи здійснюється аналіз причин відхилень витрат від показників бюджету у розрізі	–	–	–
– центрів відповідальності?	1	–	–
– причин відхилень?	1	–	–
– відповідальних осіб?	1	–	–
– за економічною сутністю?	1	–	–
– за оцінкою впливу на результати діяльності?	1	–	–
– за можливістю прямого контролю?	–	0,5	–
– за рівнем впливу на виробничу собівартість?	1	–	–
2.5. Чи розроблено контрольні індикатори для оперативної оцінки можливих відхилень витрат і результатів діяльності?	–	0,5	–
2.6. Чи реалізується зворотній контур контролю в управлінні витратами?	1	–	–
2.7. Чи характеризується система внутрішньогосподарського контролю витрат гнучкістю?	–	0,5	–

Напрями діагностики і критерії оцінки	Оцінка відповідності критеріям		
	так	не в повній мірі	ні
3. Кадрове забезпечення внутрішньогосподарського контролю витрат	–	–	–
3.1. Чи дотримується спеціаліст з внутрішньогосподарського контролю витрат положень посадової інструкції?	1	–	–
3.2. Чи своєчасно відбувається підвищення кваліфікації спеціаліста з внутрішньогосподарського контролю витрат?	–	0,5	–
3.3. Чи підтримується керівництвом ініціатива спеціаліста внутрішньогосподарського контролю витрат?	–	0,5	
Усього балів:		22	

Крім того, розглянутий підхід дозволяє комплексно оцінити стан окремих напрямів управління витратами (табл. 4.4).

За наведеною інформацією ефективність системи управління витратами хлібозаводу оцінюється на 73,6 %. Керівництву підприємства необхідно максимальну увагу приділити удосконаленню організації управління витратами. Оцінюючи повноту реалізації основних функцій управління витратами, слід відмітити недостатню (< 75 %) відповідність якісним характеристикам функцій обліку, аналізу і планування витрат.

Таблиця 4.4

Узагальнення результатів діагностики системи управління витратами

Напрями діагностики	Функції управління витратами				
	облік	аналіз і планування	контроль	узагальнююча оцінка	
Організація	4 / 6 ⁴	4 / 8	3 / 6	11 / 20	55,0 %
Методика	8,5 / 12	11,5 / 14	17 / 19	37 / 45	82,2 %
Кадрове забезпечення	2,5 / 3	2 / 3	2 / 3	6,5 / 9	72,2 %
Узагальнююча оцінка	15 / 21	17,5 / 25	22 / 28	54,5 / 74	x
	71,4 %	70,0 %	78,5 %	x	73,6 %

⁴ Максимально можлива кількість балів

Таким чином, розглянута діагностика системи управління витратами дозволяє комплексно оцінити ефективність реалізації функцій управління; самостійно визначати напрями і критерії оцінки відповідно до цілей діагностики.

4.2. Впровадження калькулювання неповної собівартості

Дослідження змісту калькулювання неповної собівартості, контролю та аналізу на її основі підтверджує значимість переваг запровадження цієї СОВКСП у практику управління витратами підприємства. Однак, менеджерами не завжди приділяється достатня увага системності та комплексності заходів на всіх етапах впровадження. Необхідно чітко усвідомлювати, що впровадження калькулювання неповної собівартості потребує коригування завдань управління, формування принципово нових інформаційних потоків, уточнення розподілу функціональних обов'язків між працівниками у контексті підготовки управлінських рішень, посилення зворотнього контуру контролю тощо.

Досвід впровадження новаторських ідей демонструє важливість оцінки рівня готовності системи управління до змін. Попередня оцінка економічної ефективності системи обліку, аналізу, внутрішнього контролю витрат хлібозаводу дозволяє судити про наявність потенціалу розвитку обліку, аналізу, контролю відповідно до чинних завдань управління витратами (за табл. 4.4 узагальнююча оцінка ефективності функцій управління витратами перебуває у межах від 50 % до 100 %). При цьому вкрай необхідними для підприємства є заходи з удосконалення організації.

Для оцінки готовності системи управління витратами до впровадження калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень запропоновано використати матричний підхід (рис. 4.2).

Вертикаль матриці характеризує якість кадрового забезпечення; горизонталь – узагальнений показник якості обліку, аналізу, планування, контролю витрат: від 0 % до 100 %.

Очевидно, що систему управління витратами слід розглядати як потенційне поле для впровадження системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень лише у полі А, Б.

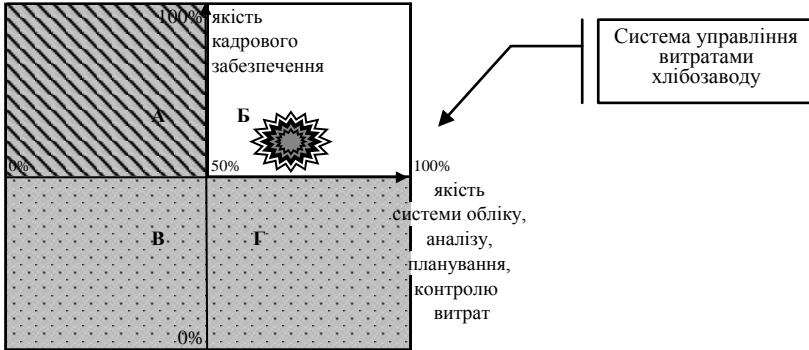


Рис. 4.2. Матриця оцінки готовності системи управління витратами до впровадження калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень

Система управління витратами, що за попередньою оцінкою перебуває у полі А та Б, володіє кадровим потенціалом і має резерви для його підвищення, що є вкрай важливим для реалізації стратегії управління витратами. Водночас поле А характеризує нагальну необхідність удосконалення діючої системи управління витратами відповідно до цілей підприємства.

Для функціонуючого підприємства найбільш прийнятним є поле Б: рівень підготовки кадрів є задовільним, система обліку, аналізу, планування, контролю цілком відповідає цілям і завданням управління витратами.

Усвідомлюючи наслідки управлінських дій, відмічено, що з огляду на оперативність та результативність впровадження СОВКСП у практику діяльності хлібозаводів, найбільш благодатною є система управління витратами саме у полі А. На фоні достатнього первісного рівня підготовки кадрів, удосконалення аналізу, планування, контролю витрат здійснюватиметься з узгодженням вимог та можливостей СОВКСП. Тоді як система управління поля Б, як правило, передбачає складний процес «руйнування» сталих пріоритетів розвитку діяльності підприємства.

У практичному плані, це означає, що систему управління витратами у полі А необхідно удосконалювати (калькулювання неповної собівартості виступає одним із напрямів удосконалення), а у полі Б – перебудовувати. Останній процес є більш складним і суперечливим, оскільки містить більше ризиків втрати економічної корисності системи, що функціонувала.

Беззаперечним є виключність ролі кадрів у підготовці та наданні інформації для прийняття рішень. Недостатня кваліфікація працівника виступає причиною порушення вимог якості до інформації (повноти, достовірності інформації тощо). Поля В, Г характеризуються низькою кваліфікацією та підготовкою кадрів у сфері управлінського обліку (йдеться не стільки про невідповідність працівника кваліфікаційним характеристикам, скільки про орієнтованість результатів його роботи на цілі і завдання управління витратами).

У полі В спостерігається низька якість підготовки кадрів, система організації і методики обліку, аналізу, планування і контролю має сталий (негнучкий характер), слабо зорієнтована на стратегічні цілі та тактичні завдання управління витратами. Отже, система управління витратами потребує, у першу чергу, пошуку внутрішніх механізмів активізації ефективності управління загалом.

Поле Г також характеризується недостатньою якістю підготовки кадрів у сфері управлінського обліку. Цей факт нівелює очікуваний ефект від науково обгрунтованої побудованої системи управління витратами на основі обліку, аналізу, планування, контролю відповідно до вимог конкурентоспроможного середовища.

Таким чином, діагностика діючої системи обліку, аналізу, контролю відповідно до цілей управління витратами та оцінка її готовності до впровадження нової СОВКСП закладає фундамент для реалізації програми впровадження калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень (рис. 4.2).

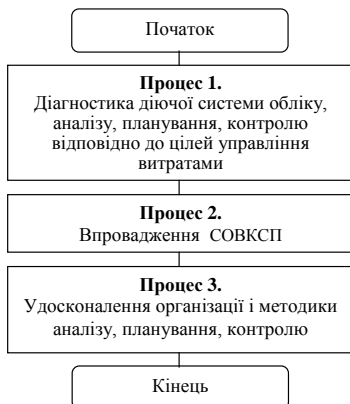


Рис. 4.2. Послідовність процесів впровадження калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень

Особлива увага під час процесу «Діагностика діючої системи обліку, аналізу, планування, контролю відповідно до цілей управління витратами» надається оцінці кадрового потенціалу (рис. 4.3), що одразу дозволяє визначити місце управління витратами у системі координат: поля А, Б – система потенційно готова до впровадження – або поля В, Г – завдання впровадження СОВКСП є передчасним.

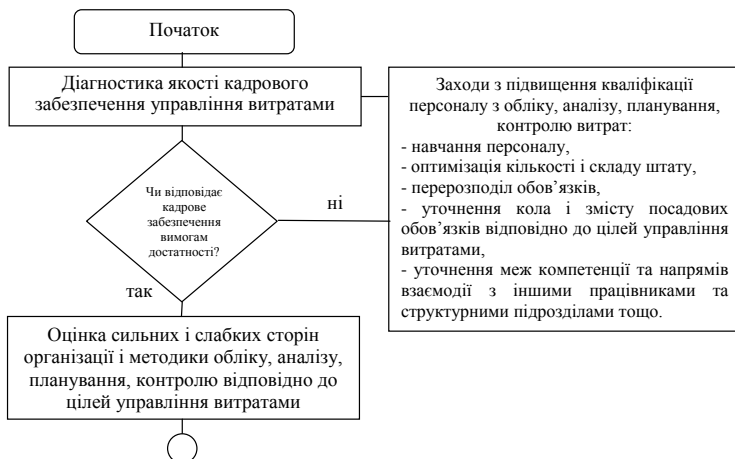


Рис. 4.3. Процес 1 «Діагностика діючої системи обліку, аналізу, планування, контролю відповідно до цілей управління витратами»

Результатом оцінки сильних і слабких сторін організації і методики обліку, аналізу, планування, контролю відповідно до цілей управління витратами повинна бути програма впровадження СОВКСП. Програма визначає коло необхідних завдань, конкретні процедури, терміни їх здійснення, відповідальність і контроль. Гнучкість програми забезпечується коригувальними діями за результатами моніторингу повноти реалізації завдання.

Крім того, результати реалізації окремих процедур повинні перевірятися на відповідність вимогам системності, економічної доцільності, ефективності.

Процес «Впровадження СОВКСП» є найбільш відповідальним, і потребує вагомій організаційної та методичної роботи (рис. 4.4).

Достовірність і оперативність підготовки інформації впливає на вибір методики аналізу, планування, контролю витрат, визначає релевантність інформації для прийняття управлінських рішень.

Впровадження СОВКСП вимагає документального закріплення обраних підприємством норм і процедур, зокрема, у положенні про організацію обліку на підприємстві, наказі про облікову політику, положенні про бухгалтерію, посадовій інструкції.

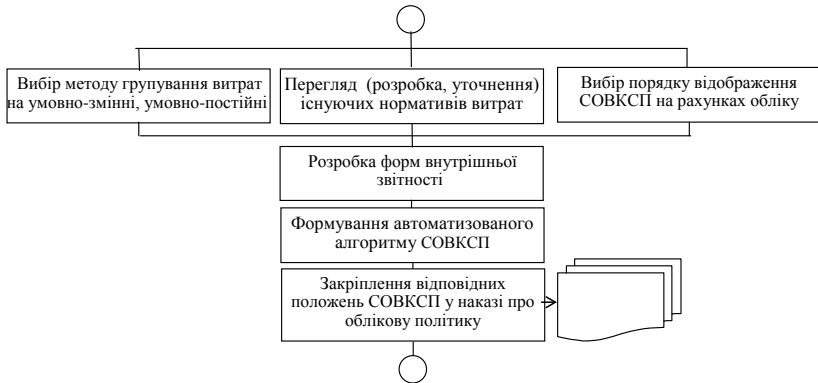


Рис. 4.4. Процес 2 «Впровадження СОВКСП»

Процес «Удосконалення організації і методики аналізу, планування, контролю» характеризується низкою особливостей (рис. 4.5).

Орієнтування процесу на цілі і завдання управління витратами в умовах ринкових відносин зумовлює його високу динамічність. Процедура розробки / удосконалення форм внутрішньої звітності за результатами аналізу, планування, контролю, у більшій мірі, притаманна для обґрунтування типових управлінських рішень. Для рішень, що мають несистематичний, разовий характер, мова йде про підготовку форми подання інформації її користувачам.

На етапі перевірки функціональності (дієвості) аналізу, планування, контролю у системі управління витратами дослідження здійснюється за напрямками:

— чи досягнуто економічний або соціальний ефект від реалізації управлінського рішення?

- чи прийнятним для діяльності підприємства є співвідношення затрат праці, ресурсів, часу до одержаного економічного ефекту?
- чи мали місце негативні наслідки реалізації управлінського рішення для внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства?
- які чинники внутрішнього характеру завадили повноті реалізації управлінського рішення?
- дія яких чинників не була передбачена?
- чи підлягає конкретизації завдання управління витратами?
- чи обґрунтовано було обрано методику аналізу, планування, контролю витрат?

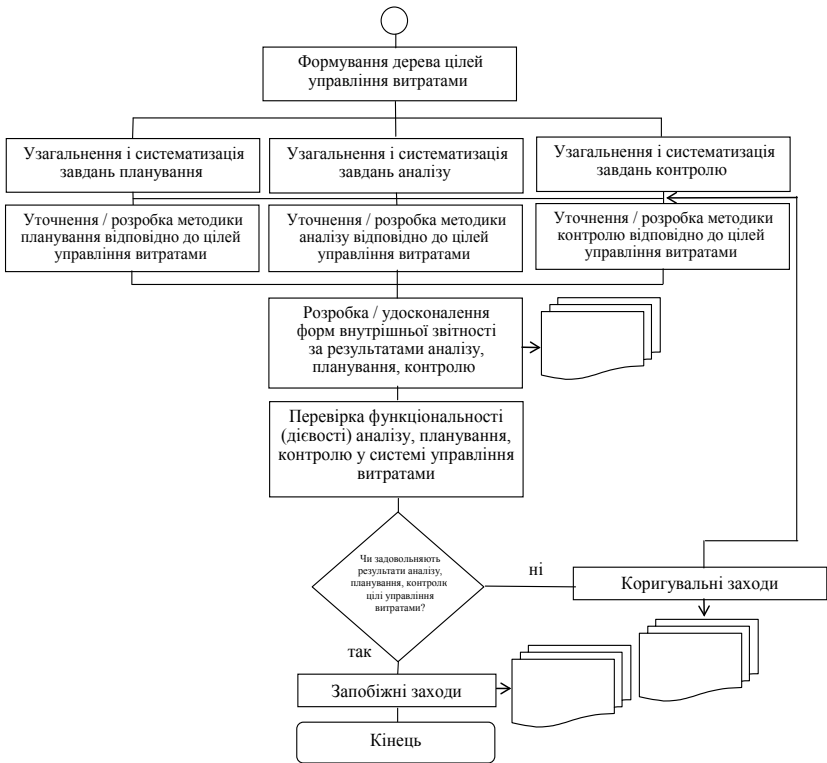


Рис. 4.5. Процес 3 «Удосконалення організації і методики аналізу, планування, контролю»

Удосконалення організації і методики аналізу, планування, контролю передбачає обов'язкову розробку заходів для безперервного поліпшення ефективності системи управління. Коригувальні заходи направлені на забезпечення функціональності діючої системи організації і методики аналізу, планування, контролю. Коригувальні дії можуть стосуватися як удосконалення окремих аспектів методики, так і питань її практичного впровадження: уточнення руху інформаційних потоків на підприємстві, раціоналізація розподілу обов'язків між працівниками, побудова чіткої ієрархії ділових взаємовідносин тощо.

Запобіжні заходи передбачають реакцію системи управління на зовнішні і внутрішні чинники впливу – реальні і потенційні. Зокрема, економічними каталізаторами можуть виступати зміни у чинному законодавстві у сфері обліку, ціноутворення, оподаткування, інфраструктура конкурентоспроможного ринку тощо.

Очевидно, що основною умовою повноцінного впровадження СОВКСП є комплексність підходу і циклічність процесів. Крім того, керівництво і безпосередні виконавці повинні не тільки володіти спектром інструментів обліку, аналізу, контролю відповідно до посадових інструкцій, але й оцінювати наслідки управлінських рішень у контексті стратегічного управління. Отже, впровадження СОВКСП потребує зваженої кадрової політики підприємства у сфері управління.

4.3. Підготовка кадрів у сфері управлінського обліку

Зміни в управлінні, пов'язані з переходом національної економіки на нові засади функціонування соціально-економічних систем в трансформаційних умовах вимагають створення високо розвинутого інтелектуального суспільства, що зумовлює необхідність підготовки фахівців, спроможних створювати релевантну інформацію для прийняття управлінських рішень, яка враховує зміни місця підприємства на зовнішніх і внутрішніх ринках. Від професіоналізму кадрів залежить рівень економічної безпеки підприємства. Тому ринок праці висуває нові вимоги до випускників вищих навчальних закладів.

Вчені та практики актуалізують проблему удосконалення системи кадрового забезпечення підготовки фахівців, наголошують на необхідності управління цим процесом [80, 229].

Як показали проведені дослідження, власники та керівники

суб'єктів господарювання у співвідношенні 50:50 оцінюють рівень професіоналізму бухгалтерів та економістів своїх підприємств. Одні з них стикаються з проблемами подолання інертності мислення бухгалтерів та економістів, невисоким рівнем їх активності, невмінням працювати в режимі обмеженого часу, небажанням самовдосконалюватися, співпрацювати з колегами з інших відділів та служб у якості постачальників інформації, невмінням мислити глобально. Тому вони вдаються до пошуку нового персоналу, запрошуючи на роботу фахівців з інших підприємств чи випускників вищих навчальних закладів. Інші – ті, що задоволені своїм персоналом, мають проблеми фінансування подальшого навчання та професійного розвитку співробітників. Деякі з них додаткові витрати на перепідготовку та навчання бухгалтерів вважають дискреційними витратами і відмовляються від них. Між тим, проблема кадрового забезпечення кожного підприємства, орієнтованого на сталий розвиток, залишається актуальною. Кадрове забезпечення – це необхідний кількісний і якісний склад трудового колективу підприємства (організації, установи). У сучасному житті воно стає чинником покращення якості підготовки фахівців у ВНЗ.

Насиченість ринку освітніх послуг випускниками ВНЗ за напрямом «економіка та підприємництво», зростання конкуренції між ними при пошуку місця працевлаштування, загострення соціально-економічної ситуації в країні, недосконалість законодавчої системи змушує як ВНЗ, так і роботодавців застосовувати новітні технології кадрового забезпечення. Ми погоджуємося з дослідниками, які вважають, що останні повинні бути спрямовані на формування у випускників знань, умінь і навичок для формування конкурентоспроможної особистості, яка буде приносити користь власній країні [195, 196, 229]. Вважаємо, що в вищій школі повинні допомогти молодій людині сформувати здатність цільового осмисленого застосування комплексу знань, умінь і навичок та ставлень до міждисциплінарного кола проблем – компетентність.

Завданнями сучасної вищої школи стосовно формування системи знань з управлінського обліку є забезпечення умов для:

- набуття студентами ключових та предметних компетентностей;
- виховання громадянина – патріота України, який здатен вільно орієнтуватися у світових наукових досягненнях та усві-

домлювати власну роль та відповідальність перед суспільством та державою у запровадженні передових методик підготовки релевантної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень;

- формування у студентів загальнолюдських та національних цінностей;

- оволодіння молоддю базовими знаннями про наукові школи з управлінського обліку та тенденції його розвитку у світі на Україні;

- розвитку творчого та критичного мислення студентів : умінь здійснювати критичний аналіз стану існуючої на підприємстві обліково-аналітичної системи, підходів до реалізації контрольної та управлінської функції обліку, виявляти їх відповідність реальним потребам практики, прогнозування та інтерпретації фактів, умінь добирати та орієнтуватися у відфільтрованій інформації;

- розвитку інтересу студентів до управлінського обліку як специфічної сфери знань і як предмета, формування у них власних освітніх запитів щодо навчання цієї науки та вміння їх задовольнити;

- розвитку загальної економічної культури, залучення їх до наукових надбань в сфері управлінського обліку українських та зарубіжних вчених.

Тому під час викладання (навчання) управлінського обліку спільна діяльність викладача та студента має орієнтуватися на формування таких ключових компетентностей й як навчальна (вміння учитися), громадянська, загальнокультурна; компетентність з інформаційних та комунікативних технологій¹, соціальна та підприємницька.

Управлінський облік є дисципліною циклу професійної підготовки. Її метою є формування системи наукових знань з організації і методики управлінського обліку, напрямів його вдосконалення з урахуванням передового зарубіжного та вітчизняного досвіду.

Завданнями дисципліни є розкриття принципів і методів управлінського обліку, його місця і ролі в управлінні діяльністю підприємства, формування вмінь застосовувати відповідні методичні прийоми у процесі обліку, орієнтованого на підготовку інформації, необхідної менеджерам для прийняття виважених рішень. Предметом дисципліни є витрати, собівартість, кальку-

лювання, доходи, фінансові результати за сегментами діяльності.

Після вивчення дисципліни студенти повинні:

знати – теоретико-методологічні основи управлінського обліку, склад витрат діяльності, підходи до класифікації витрат і доходів, сучасні системи їх обліку і калькулювання та напрями удосконалення;

вміти – класифікувати та розподіляти витрати, досліджувати їх поведінку та функцію, використовувати маржинальний та релевантний підхід при підготовці інформації для обґрунтування управлінських рішень; готувати внутрішню звітність у нестандартних ситуаціях та інтерпретувати її показники; складати операційні та фінансові бюджети; аналізувати відхилення від них;

усвідомлювати – роль бухгалтера – аналітика в системі управління ресурсами, процесами, видами діяльності; значення релевантного та маржинального підходу до підготовки інформації, необхідної для обґрунтування управлінських рішень.

Дослідженню окремих аспектів методики викладання присвячено низку наукових публікацій, кількість яких збільшилась у зв'язку з входженням України до Болонського процесу. Заслужують на увагу роботи Балягіної І., Богорад М., Гуцайлюка З., Кузьмінського Ю., Малюги Н., Мниха Є., Нападовської Л., Нагаєва В., Науменкової С., Пасмор Н., Прилипка С., Труша В., Сопка В., Чернишевського Д., Чижевської Л. Не дивлячись на те, що з року в рік вчені, методисти та інші фахівці працюють над удосконаленням змісту конкретних навчальних дисциплін сучасним підходам до цілей, структури та змісту навчання управлінському обліку, методиці його викладання уваги приділено недостатньо.

Удосконалення відбувається синхронно зі зміною змісту освітньо-кваліфікаційних характеристик підготовки бакалаврів.

Відповідно до першої в Україні освітньо-кваліфікаційної програми підготовки бакалаврів (1998 р.) зміст навчальної дисципліни охоплював 6 тем, в яких розглядалися відвідні фахові питання:

– суть і функції управлінського обліку, схеми його організації;

– класифікація витрат за різними ознаками, групування витрат за елементами і статтями;

- класифікація методів обліку витрат виробництва;
- облік витрат за статтями калькуляції;
- методи калькулювання, об'єкти витрат і об'єкти калькулювання;
- проблеми вдосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості, повна і неповна собівартість, стандарт-кост, простий директ-кост, розвинутий директ-кост, маргінальна собівартість, точка критичного обсягу реалізації.

Грунтовне вивчення сутності методики та організації управлінського обліку укладачами навчальних регламентів протягом 1998–2002 рр. дозволили розширити перелік тем для організації навчання, створити умови до розкриття змісту, який більше відповідає практиці управлінського обліку у зарубіжних країнах. Навіть за 2002–2006 рр. мета, завдання, предмет та зміст дисципліни змінювалися та уточнювалися (табл. 4.5). Наведемо ці характеристики, передбачені галузевими стандартами вищої освіти (ГСВО), затверджені Міністерством освіти та науки України (МОН).

Таблиця 4.5

Зміст знань про управлінський облік, відповідно до існуючих регламентів

Об'єкт порівняння	ГСО, МОНУ, Київ, КНЕУ, 2002 р. (п.3.6.3.)	ГСВО МОНУ, Київ, КНЕУ, 2006 р. (п.3.6.5.)
Мета	Надання знань з організації та методики управлінського обліку, його вдосконалення з урахуванням передового зарубіжного досвіду	Формування системи знань з організації та методики управлінського обліку, його вдосконалення з урахуванням передового зарубіжного досвіду
Завдання	Вивчення принципів і методів управлінського обліку, його місця та ролі в управлінні діяльністю підприємства; набуття вмінь застосовувати відповідні методи та прийоми в процесі обліку витрат і калькулювання з метою прийняття ефективних управлінських рішень	Набуття вмінь застосовувати відповідні методи та прийоми в процесі обліку витрат і калькулювання з метою прийняття ефективних управлінських рішень

Об'єкт порівняння	ГСО, МОНУ, Київ, КНЕУ, 2002 р. (п.3.6.3.)	ГСВО МОНУ, Київ, КНЕУ, 2006 р. (п.3.6.5.)
Предмет	Витрати виробництва, собівартість продукції та її калькулювання	Витрати виробництва, собівартість продукції та її калькулювання
Зміст дисципліни, що розкривається за відповідними темами	1. Мета, зміст і організація управлінського обліку	1. Мета, зміст і організація управлінського обліку
	–	2. Склад витрат виробництва
	2. Класифікація і поведінка витрат	3. Класифікація і поведінка витрат
	–	4. Методи обліку і калькулювання витрат
	3. Система обліку і калькулювання за повними витратами	5. Облік і калькулювання за повними витратами
	4. Система обліку і калькулювання за змінними /неповними/ витратами	6. Облік і калькулювання за змінними витратами
	5. Система обліку і калькулювання за нормативними витратами	7. Облік і калькулювання за нормативними витратами
	6. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку	8. Аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку
	8. Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень	9. Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень
	8. Бюджетне планування і контроль	10. Бюджетування і контроль
	9. Облік і контроль за центрами відповідальності	11. Облік і контроль за центрами відповідальності
	–	12. Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку

Регламенти 2006 р. також не позбавлені недоліків. Вони стосуються вузького тлумачення предмету дисципліни та її завдань, оскільки управлінський облік може успішно застосовуватися не лише у промисловості, а і в торгівлі, сфері послуг тощо. Форму-

лювання мети не передбачає формування професійних навичок. При розробці критеріїв оцінювання результатів навчання управлінському обліку викладачі повинні керуватися наступними визначеннями Міжнародної Ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів когнітивних навичок, які повинні мати претенденти і які мають бути перевірені на іспиті.

Знання – здібність запам'ятовувати раніше вивчений матеріал, наприклад склад витрат, що включаються до виробничої собівартості, ознаку для групування витрат на постійні та змінні, визначення поняття «маржинальний дохід», альтернативні методики калькулювання собівартості продукції тощо.

Розуміння – здібність сприймати та інтерпретувати сутність матеріалу (наприклад, *класифікувати* витрати за цільовим призначенням, *пояснювати* причини розбіжності у величині прибутку, розрахованого на основі повної та неповної собівартості, *виявляти розбіжності* у підходах до побудови системи обліку).

Застосування – здібність використовувати вивчений матеріал у нових конкретних ситуаціях (тобто вміння демонструвати, прогнозувати, вирішувати, видозмінювати, виявляти взаємозв'язки, наприклад, застосувати маржинальний підхід при підготовці внутрішньої звітності).

Аналіз – здібність розбивати матеріал на складові частини так, щоб розуміти його організаційну структуру; здібність розпізнавати причинні зв'язки, виявляти розбіжності між видами поведінки, визначати компоненти, важливі для обґрунтування судження (тобто вміння порівнювати, упорядковувати, наприклад, обирати кращу з альтернатив за Звітом про прибуток, складеного на основі калькулювання неповної собівартості).

Синтез – здібність об'єднувати окремі частини, щоб одержати ціле, або запропонований набір операцій, здібність встановлювати зв'язки між ідеями і формулювати гіпотезу (тобто вміння об'єднувати, формулювати, переглядати, наприклад, при вивченні внеску окремих продуктів у загальну величину прибутку підприємства).

Оцінка – здібність робити судження про цінність матеріалу для певної мети, виходячи з послідовності, логічності і порівняння з існуючими стандартами; здібність оцінювати судження, пов'язані зі способом дії (тобто вміння критично висловлюватися, обґрунтовувати, робити висновки). Володіння цими навичками впливає на результати оцінювання рівня навчальних досягнень у контексті компетентнісного підходу.

Враховуючи зміст підручників зарубіжних авторів, організацію післядипломної освіти за проектами САР та СІРА, досвід методики викладання у закладах освіти Франції, Данії, Великобританії вважаємо, що зміст дисципліни «Управлінський облік», яка виносить на рівень бакалаврської підготовки, не досягає рівня «Управлінський облік-1». Вивчення ключової інформації для підготовки короткострокових та довгострокових, в тому числі інвестиційних, рішень в умовах невизначеності та з метою досягнення стратегічних цілей бізнесу взагалі не передбачено при підготовці спеціалістів та магістрів. Пропонуємо два напрями вирішення цієї проблеми: збільшення кількості годин для викладання управлінського обліку на один-два кредити, або введення у навчальні плани підготовки студентів освітньо-кваліфікаційного рівня «Магістр» на другий семестр дисципліни «Управлінський облік-2» з тією ж кількістю годин, яка передбачена для ОКР «Бакалавр». Кращою все ж була б друга альтернатива, оскільки для вивчення дисципліни на поглибленому рівні (в розрізі тих же тем плюс тема «Стратегічний управлінський облік») студенти мали б краще підґрунтя та сформовані креативні навички, які є основою відбору претендентів у магістратуру. У результаті таких змін можна досягти більш швидких зрушень в економіці України через практичну діяльність висококваліфікованих, конкурентноздатних випускників, а отже вважати діяльність викладачів ефективною та результативною.

Для успішного навчання необхідно мати якісні підручники та вміти самостійно працювати з книгою. Перше завдання вирішується при створенні бібліотечно-інформаційного забезпечення навчальної діяльності без участі студента.

Викладачі управлінського обліку безумовно повинні бути обізнані зі змістом усіх підручників. Станом на 1.09.2010 р. видана значна кількість як підручників, так і навчальних посібників з управлінського обліку (ми не ставимо за мету проаналізувати зміст кожного). Вважаємо, що базовими залишаються книги зарубіжних авторів Фостера Дж., Хорнгрена Ч. [212] та Друрі К. [43]. Другий з них передбачає більш глибокий рівень розкриття змісту методик управлінського обліку.

Не втрачає своєї актуальності підручник Голова С. Ф. [29], оскільки написаний з чітким дотриманням принципів науковості та доступності, викладений матеріал проілюстровано численними прикладами з практики зарубіжних на вітчизняних підпри-

емств, включає за кожним розділом тести, вправи, ситуації для самопідготовки та відповіді на них. Теоретичні положення, які можемо знайти у зарубіжних авторів чи зарубіжній практиці тлумачаться автором адекватно та коректно. Корисним для опанування змісту є наявність глосарію, який містить пояснення більше 300 понять. У змісті передбачено 9 основних розділів. Підручник включає розділи, які дозволяють опанувати програму дисципліни відповідно до діючого галузевого стандарту вищої освіти а також окремі питання підвищеного рівня складності та значимості для післядипломної освіти випускника («Аналіз для прийняття рішень стосовно довгострокових інвестицій», «Стратегічний управлінський облік»). Але матеріал для вивчення теми «Облік і калькулювання за нормативними витратами» чітко не виділено.

Досить близьким до ГСВО є зміст підручника Нападівської Л. В. [117]. У ньому на відміну від підручника Голова С. Ф. розкрито також способи калькулювання собівартості продукції, види калькуляцій, сутність системи обліку та калькулювання за нормативними витратами. У додатках до підручника міститься цікава інформація практичного характеру з діяльності гірничорудних підприємств. Також є змістовний глосарій. За обсягом підручник менший, ніж у С. Ф. Голова, але достатній для підготовки бакалаврів, включає розкриття питань, необхідних студентам, що виконують магістерські та дисертаційні роботи.

Остання тема, передбачена ГСВО «Взаємозв'язок управлінського та фінансового обліку», за номером 12, в обох підручниках окремо не висвітлюється, що на нашу думку є цілком слушним. Питання розкривається авторами у першій темі курсу, не порушуючи логіки дисципліни. Читачі можуть помітити деякі розбіжності в назвах окремих понять, *хоча автори тлумачать зміст однаково.*

Важливо навчити студентів культурі професійного мовлення, а тому необхідно в усіх видах дидактичних матеріалів дотримуватися єдності тлумачення одних і тих же понять.

Між тим, мають місце джерела, у яких використовують некоректні порівняння. Наприклад, дві неточності є у вислові «Калькулювання повних та змінних витрат» (точніше було б: «Калькулювання повної та неповної собівартості»). Ще гірше називати розділ «Калькулювання повних та змінних витрат», а за текстом називати «калькулювання повних витрат та директ-костс».

Очевидним стає той факт, що випускники ВНЗ за економічними напрямками підготовки повинні володіти сучасними методиками підготовки та використання інформації, до яких відноситься калькулювання неповної собівартості.

У технологічних картах тематичного плану дисципліни «Управлінський облік» більшості ВНЗ на розкриття сутності та практичного застосування методики калькулювання неповних витрат передбачено тільки дві академічні години, тому особливо важливо використати цей час найраціональніше та ефективніше. Перше означає, що викладач повинен, опираючись на знання студентів з попередніх тем про сучасні системи калькулювання; перевірити чіткість розуміння студентами тієї класифікаційної ознаки (повнота включення постійних витрат до собівартості), що дозволяє вирізняти калькулювання неповної собівартості; розкрити склад витрат, що включаються до неї, акцентуючи увагу на синонімічній назві (калькулювання змінних витрат), котра і розкриває сутність підходу. Як свідчить досвід, студенти при виконанні завдань на вирішенні практичних заняттях тривалий час розмірковують над тим, які змінні витрати формують неповну собівартість – змінні тільки виробничі, чи як змінні виробничі, так і змінні невиробничі.

Ефективність використання аудиторного часу передбачає наявність зворотного зв'язку зі студентами при розкритті питання практичного застосування методики, оскільки викладач обов'язково вдається до цифрового прикладу і, використовуючи вихідні дані разом з ними розраховує величину змінних витрат. Розрахувати маржинальний дохід шляхом зіставлення двох сум студентам нескладно, але пояснити сутність поняття «внесок у покриття», проаналізувати результати непросто. Деколи складним для студентів є оцінка альтернатив на основі коефіцієнта маржинального доходу.

Вважаємо, що підвищення ефективності навчання значною мірою залежить від методики викладання. Тому викладач повинен обов'язково опиратися на міжпредметні та внутрішньо предметні зв'язки. Міжпредметні зв'язки при викладанні управлінського обліку необхідно проводити з тими, у яких студентам тлумачилося поняття маржинальних (граничних) витрат. Внутрішньопредметні зв'язки при вивченні калькулювання неповних витрат (тема 6 «Облік і калькулювання за змінними витратами») пов'язані зі сформованими у студентів навичками віднесення конкретних витрат до змінних (тема 2» Класифікація витрат»).

Вважаємо, що після розкриття сутності калькулювання неповних витрат викладач повинен пояснити, що останнє має щонайменше два завдання – оцінка собівартості продукції (робіт, послуг) при аналізі альтернатив і наявності нестандартних ситуацій та підготовка внутрішньої звітності, у якій інформацію можна представити з розкриттям покриття постійних витрат, маржинального доходу у необхідних аналітичних розрізах. З цього випливає, що поглиблене розкриття такої важливої методики управлінського обліку як калькулювання неповної собівартості, продовжується у наступних темах, особливо у «Аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень».

Крім того, необхідно наголошувати на тому, що різними є формули для аналізу взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток» та моделі бюджетів при використанні калькулювання повної та неповної собівартості, на те, що певні особливості має і сам склад змінних витрат.

Складність методики калькулювання неповної собівартості для засвоєння матеріалу студентами вимагає створення належного методичного забезпечення навчального процесу, вибору оптимальної форми організації навчання. Педагогічний досвід доводить, що особливого ефекту можна досягти при застосуванні інтерактивних технологій навчання, можливості та переваги яких досліджувалась авторами [63].

Особливу увагу при підготовці кадрів для економіки інноваційного типу має практична підготовка, яка здійснюється у процесі навчання у ВНЗ, поза його межами. В умовах дії закону про комерційну таємницю організація виробничої практики ускладнюється, тому викладачі ВНЗ повинні створювати віртуально-тренінгові завдання зі змінними параметрами для формування системи практичних навичок студента.

Автори вважають, що важливим видом діяльності у ВНЗ є науково-дослідна робота студентів. Оскільки в окремих навчальних закладах існують наукові школи з проблем управлінського обліку, то є абсолютно виваженим рішення залучати студентів до виконання науково-дослідних тем із зазначених проблем. Заслугує на увагу діяльність тих педагогічних колективів, які залучають творчу молодь до обговорення актуальних проблем методики та організації управлінського в режимі онлайн в межах проведення інтернет-конференцій. Однією з перших таких конференцій стала Всеукраїнська студентська науко-

ва інтернет-конференція «Удосконалення обліку й аналізу в системі управління», організована провідним вченим в Україні з управлінського обліку д.е.н., проф. Нападовською Л. В. на базі Київського національного торговельно-економічного університету у травні 2010 р. На ній зацікавлені представники українського студентства обговорювали актуальні питання за такими напрямками як «Еволюція та перспективи розвитку управлінського обліку», «Удосконалення методології управлінського обліку», «Шляхи розвитку організації обліку й аналізу в управлінні підприємствами різних галузей національної економіки України», «Реалізація завдань обліку та аналізу в системі управління на основі використання інформаційних технологій».

Організація подібного виду спілкування потребує наявності відповідної матеріально-технічної бази, попередньої підготовки та мотивації діяльності студентів, ретельного планування процесу науково-дослідної роботи зі студентами у кожному ВНЗ.

Не дивлячись на важливість базової підготовки студентів на рівні бакалаврату та магістратури надзвичайно важливим питанням і досі залишається впровадження різних форм організації освіти у продовж життя. В реалізації цього завдання особливу роль відіграють програмами післядипломної освіти (перепідготовки і підвищення кваліфікації фахівців), які успішно реалізують як провідні ВНЗ так і ФПБАУ. Для підвищення професійного рівня підготовки з управлінського обліку на міжнародному рівні мають спеціальні проекти CAP і CIPA.

Процес кадрового забезпечення бухгалтерами-аналітиками передбачає не лише накопичення ними певного обсягу знань, сформованих навичок та вмій, але й формування особистості – високо ґрунтованої, інтелектуально грамотної, з набором адекватних вимогам ринкової економіки здібностей, спроможної постійно оновлювати коло професійних знань.

За цих обставин зростає роль викладачів як менеджерів освітньої діяльності, який буде спрямовувати пізнавальну діяльність студентів у напрямі постійного вдосконалення: змістом навчання, формами організації спільної з ним діяльності, організацією наукової та виховної роботи.

Отже процес формування системи знань та управління розвитком пізнавальних здібностей студентів при їх підготовці має бути керованим. У цьому випадку суб'єктом управління виступає викладач – координатор процесу оволодіння новими профе-

сійними знаннями, розширення пізнавальних здібностей. Об'єктом управління – окремий студент, або академічна група студентів. Управління розвитком пізнавальних здібностей студентів є процесом цілеспрямованого впливу суб'єкту управління, який має відповідний комплекс знань, умінь і навичок, на об'єкти управління, які бажають їх отримати, з метою забезпечення суспільства висококваліфікованими спеціалістами, а нації – збагачення інтелектуальним потенціалом в цілому.

Все ширше застосовуються сучасні методи навчання, зокрема: рольові і ділові ігри (кейси), тренінгові технології навчання, орієнтовані на активізацію розумової діяльності, розширення інтуїтивних здібностей і забезпечення здатності до постійної самоосвіти.

У формуванні дієвих економічних механізмів національного ринку знань провідну роль повинні відігравати університети, оскільки освіта поступово перетворюється у фактор міжнародної конкурентоспроможності

Значний досвід у формуванні системи знань з управлінського обліку накопичили навчальні заклади системи споживчої кооперації, які мають належні умови для організації навчання.

У системі кооперативної освіти, починаючи з 1998 р., пройшли перепідготовку сотні керівників обліково-аналітичних служб, керівників підприємств, з якими організовувалось навчання методикам калькулювання неповної собівартості в межах семінарів «Підготовка інформації для прийняття управлінських рішень».

Викладач вищої школи, як організатор навчально-виховного процесу, повинен знати всі механізми впливу на процес формування інтелектуального капіталу, головним носієм якого є людина. Тому створення умов для творчого використання і постійного поповнення нових знань є однією з функцій адміністрації та викладачів сучасних ВНЗ.

Таким чином, процес підготовки кадрів у сфері управлінського обліку має бути керованим, безперервним, адекватним потребам ринку. Навчання на кожному етапі, здобуття знань протягом всього життя мають стати невід'ємними атрибутами професійного розвитку сучасної людини у майбутньому. Застосування єдиних освітніх європейських стандартів, поряд з національними традиціями існуючої системи освіти, сприятиме прискореному розвитку цього процесу.

Основними висновками та пропозиціями щодо покращення процесу підготовки фахівців з управлінського обліку є наступні.

1. Зміст освіти, методика і організація навчання повинні відповідати запитам ринку праці, бути особистісно-орієнтованою, ґрунтуватися на компетентнісній основі.

2. Необхідно в галузевих стандартах вищої освіти уточнити тлумачення предмету дисципліни, відповідно до цього розширити її завдання, не виділяти в окрему тему «Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку».

3. Ввести у навчальні плани підготовки студентів ОКР «Магістр» на другий семестр дисципліну «Управлінський облік-2» з тією ж кількістю годин, яка передбачена для ОКР «Бакалавр», для поглибленого вивчення предмету, як це відбувається у зарубіжних країнах.

4. Для покращення методики викладання ректорам закладів вищої освіти та МОН створювати умови для підготовки до видання та перевидання підручників, навчальних посібників, які відповідають кращим світовим взірцям. Визнати базовими підручниками підручники Хорнгрена Ч. Т., Тостера Дж., Друрі К., Голова С. Ф., Нападовської Л. В. Лекторам закладів вищої освіти не трактувати сутності методик без дотримання змісту, розкритого у базових підручниках. Створити спеціальні мультимедійні програми з дисципліни (CD, DVD) з підтримкою через Інтернет.

5. Підвищити ефективність проведення лекцій та практичних занять шляхом застосування технологій активного навчання.

6. Змінити критерії оцінювання з дисципліни «Управлінський облік» з урахуванням вимог Міжнародної Ради сертифікованих бухгалтерів і аудиторів щодо наявності таких когнітивних навичок як знання, розуміння, застосування аналіз синтез, оцінка.

РЕЗЮМЕ

Дослідження особливостей впровадження у практику управління системи калькулювання неповної собівартості дозволила авторам обґрунтувати послідовність і зміст оцінки готовності системи управління до змін, визначити коло проблем, які виникають під час впровадження СОВКСП та напрями їх вирішення.

Визначено, що діагностику ефективності слід розпочинати з діагностики системи інформаційного забезпечення. Діагностика системи обліку є основою для управління витратами підприємства і включає оцінку управлінських потреб підприємства в обліковій інформації, раціональності руху інформаційних потоків залежно від завдань управління витратами, повноти розкриття положень з обліку витрат у наказі про облікову політику, націленості обліку на управлінські рішення.

Якість аналізу і планування є передумовою економічної обґрунтованості управлінського рішення, тому їх діагностику визначають такі елементи: засади організації аналітичної роботи на підприємстві, оцінка евентуальних можливостей аналітичного обґрунтування управлінських рішень, методика аналізу відповідно до цілей управління витрат.

Призначенням діагностики системи внутрішньогосподарського контролю витрат є забезпечення зворотнього контуру за наслідками управлінського рішення. Елементами діагностики виступають: організація внутрішньогосподарського контролю витрат, достатність методичних прийомів внутрішньогосподарського контролю для цілей управління витратами, результативність процедур внутрішньогосподарського контролю витрат.

Запропонований авторами підхід дозволяє комплексно оцінити ефективність реалізації функцій управління, самостійно визначати напрями і критерії оцінки відповідно до цілей діагностики.

Впровадження СОВКСП потребує зваженої кадрової політики підприємства у сфері управління. Формування фахівців розпочинається у системі освіти України. Переорієнтація багатьох країн світу на використання моделей інноваційного економічного зростання активізує значення вищої освіти, яка повинна забезпечити молоду генерацію системою знань як основи для розвитку економіки. Студенти повинні бути навчені вико-

ристовувати теоретичні знання, а також продукувати їх. З одного боку, зміст освіти залежить від ринку праці, з іншого, практика запровадження методик управлінського обліку певною мірою залежить від рівня навченості персоналу. Доведено, що зміст дисципліни «Управлінський облік» удосконалюється синхронно з розвитком наукової думки про нього (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Формалізація проблем впровадження у практику управління неповної собівартості та міра їх вирішення авторами

Стан проблеми	Одержані результати
1. Недостатня змістовність існуючих підходів в оцінці стану обліку витрат для впровадження СОВКСП	Запропоновано напрями діагностики і критерії оцінки обліку витрат підприємства
2. Відсутність комплексності в оцінці стану організації аналітичної роботи на підприємстві та еventуальних можливостей аналітичного обґрунтування управлінських рішень	Запропоновано напрями діагностики системи аналізу і планування витрат у контексті організації аналітичної роботи на підприємстві, оцінці еventуальних можливостей аналітичного обґрунтування управлінських рішень, методики аналізу відповідно до цілей управління витратами
3. Недостатня увага науковців і практиків до проблеми оцінки готовності системи управління витратами до впровадження СОВКСП	На основі запропонованої діагностики системи управління витратами визначено напрями оцінки рівня готовності системи управління до змін
4. Відсутність єдності цілей управління при впровадженні СОВКСП	Уточнено алгоритм впровадження калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень у практику управління витратами
5. Системність недоліків кадрової політики підприємства у сфері управління	Критично оцінено стан підготовки кадрів у сфері управлінського обліку та сформульовано рекомендації

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксьонова О. В. Методика викладання економіки / О. В. Аксьонова. – К. : КНЕУ, 1998. – 280 с.
2. Ананькина Е. А. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина / под ред. Н. Г. Данилочкиной. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика : пер. с англ. / под ред. Я. Соколова, И. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
4. Аткинсон Э. Управленческий учет : пер. с англ. / Э. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг – [3-е изд.]. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2005. – 880 с.
5. Аткинсон Э. А. Управленческий учет : пер. с англ. / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан, С. Марк Янг. [3-е изд.]. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
6. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т. В. Барановська. – К. : Національний аграрний ун-т, 2005. – 17 с.
7. Басманов И. А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И. А. Басманов / под ред. С. Ю. Новака. – М. : Финансы, 1970.
8. Безруких П. С. Учет и контроль себестоимости продукции / П. С. Безруких. – М. : Финансы, 1974. – 320 с.
9. Белоусова И. А. Контроллинг и управленческий учет / И. А. Белоусова // Развитие бухгалтерського учета и контроля в контексте европейской интеграции : материалы международной научной конференции. Житомир-Краматорск. 19–20 мая 2005 г. : монография. – Житомир-Краматорск : ЧП РУТА, 2005. – 588 с. – С. 235–245.
10. Бердникова Т. Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности : учеб. пособ. / Т. Б. Бердникова. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 215 с.
11. Белоусова І. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємствах / І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005, № 5. – С. 30–34.

12. Бригхем С. Ф. Финансовый менеджмент / С. Ф. Бригхем, М. С. Эрхардт. – С.Пб. : Питер, 2009. – 960 с.
13. Бюджетирование шаг за шагом / [Боровков П., Бреслав Е., Добровольский Е., Глухов Е., Кабанов Б.]. – С.Пб. : 2005. – 448 с.
14. Валуев Б. І. Альтернативи системи управління / Б. І. Валуев // Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління. Збірник наукових праць ОНУ. – Том 5. – Випуск 6. – Одеса : Наука і техніка, 2003.
15. Велш Г. Р. Основи фінансового обліку / Г. Р. Велш, Д. Г. Шорш. – К. : Основи, 1999. – 943 с.
16. Верига Ю. А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Ч. 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу : монографія / Ю. А. Верига, С. М. Деньга. – Полтава : ПУСКУ, 2002. – 355 с.
17. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
18. Вил В. Р. Управленческий учет / В. Р. Вил, В. Палий. – М. : Инфра, 1997. – 375 с.
19. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : навч. посіб. / за ред. М. Д. Корінька. – Фастів : Поліфаст, 2006. – 440 с.
20. Вовчок В. Психологія у бізнесі / В. Вовчок. – К. : Либідь, 1998. – 200 с.
21. Воронова И. В. Моделирование в бухгалтерском учете (на примере пищевой промышленности) : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / И. В. Воронова. – С.Пб. : 2000, 194 с.
22. Врублевский Н. Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции в отраслях экономики. / Н. Д. Врублевський. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 373 с.
23. Галаган А. М. Руководство по общему счетоведению : пособ. при изучении счетоведения на экономических факультетах вузов, в промышленно-экономических техникумах и на счетоводных курсах / А. М. Галаган. – М.-Л. : Госиздат, 1926. – 184 с.
24. Герасименко В. С. Інформаційне забезпечення корпоративного управління / В. С. Герасименко // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 11. – С. 145–149.

25. Глазов М. М. Функциональная диагностика в управлении деятельностью предприятием / М. М. Глазов – С.Пб. : ГУЭФ, 1999. – 325 с.
26. Глушков И. Е. Управленческий учет (функции, бюджетирование, учет, анализ) на современном предприятии : настол. компакт. пособие по внедрению управленч. учета : с учетом действующих норматив. актов РФ / И. Е. Глушков. – М. : КноРус, 2004. – 158 с.
27. Голов С. Чи перешкоджає П(С)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? / С. Голов. – Облік і аудит. – № 5. – 2007. – С. 3–10.
28. Голов С. Ф. Управленческий учет : учеб. курс / С. Ф. Голов. – Х. : Фактор, 2009. – 780 с.
29. Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. / С. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
30. Голубовський Л. Аналіз сучасних методів управління витратами / Л. Голубовський // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 187–192.
31. Голубєва Т. С. Методологічні підходи до оцінки ефективності діяльності підприємства / Т. С. Голубєва, І. В. Колос // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 5. – С. 66–71.
32. Горелкіна А. Л. Оптимізація системи управління витратами / А. Л. Горелкіна // Державне управління. – 2006, № 2. – С. 251–255.
33. Гуцайлюк З. Прогнозний (стратегічний) облік / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14–19.
34. Гуцайлюк З. В. Управління виробничими процесами: оперативний аналіз чи оперативний контролінг? / З. В. Гуцайлюк. // Развитие бухгалтерського учета и контроля в контексте европейской интеграции. По результатам международной научной конференции. Житомир-Краматорск. 19–20 мая 2005 г. : монография. – Житомир-Краматорск: ЧП РУТА, 2005. – 588 с. – С. 354–360.
35. Данилов Н. Ф. Экономика, организация и планирование хлебопекарного производства / Н. Ф. Данилов, З. Б. Шишман. – М. : Агропромиздат, 1986. – 304 с.
36. Данилюк М. О. Теорія і практика процесно-орієнтованого управління витратами : монографія / М. О. Данилюк, В. Р. Лещій. – Івано-Франківськ : Місто НВ, 2002. – 248 с.

37. Деньга С. М. Еккаутинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Ч. 2. Категорії та методологія оцінювання : монографія / С. М. Деньга. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 301 с.
38. Дереза Ю. Система управленческого и бухгалтерского учета «Стандарт» / Ю. Дереза // Справочник экономиста. – 2005. – № 7. – С. 23–26.
39. Дереза Ю. Система управленческого и бухгалтерского учета «Стандарт» / Ю. Дереза // Справочник экономиста. – 2005. – № 8. – С. 27–30.
40. Державна програма розвитку промисловості на 2003–2011 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 28 липня 2003 р. № 1174 [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.nau.kiev.ua.
41. Діагностика стану підприємства: теорія і практика : монографія / за заг. ред. А. Е. Воронкової. – Харків : ВД «ІНЖЕК», 2006. – 448 с.
42. Діордіца С. Г. До питання про адекватність інформаційної моделі обліку витрат / С. Г. Діордіца / Наукові праці КНТУ. Економічні науки, 2010, вип. 17.
43. Друри К. Введение в управленческий учет и производственный учет / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
44. Економіка підприємства : підруч. / за заг. ред. С. Ф. Покропивного. – [вид. 2-ге] – К. : КНЕУ, 2001. – 528 с.
45. Євдокимов В. В. Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування : дис... канд. екон. наук : 08.06.04 / В. В. Євдокимов. – К. : Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2005.
46. Жукевич С. М. Діагностика фінансового стану в системі управління підприємством / С. М. Жукевич, Н. В. Кудлаєва // Научный вестник ДГМА. – № 1 (4Е) – 2009. – С. 234–240.
47. Ивакина И. Стратегический анализ / И. Ивакина. – Харьков : Фактор, 2008. – 244 с.
48. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В. Б. Ивашкевич. – М. : Финансы, 1974. – 159 с.
49. ИНТАЛЕВ : бюджетирование, МСФО, управление проектами, система сбалансированных показателей, контроллинг и бизнес-процессы. [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.intalev.ru

50. Іванюта П. В. Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті : навч. посіб. / П. В. Іванюка. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 180 с.
51. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 351 с.
52. Калачова В. В. Методи, моделі і процедури синтезу організаційної структури логістичних інформаційних систем : автореф. дис. ... канд. ек. наук : 05.13.12 «Системи автоматизації проектувальних робіт» / В. В. Калачова. – Х. : Харківський національний ун-т радіоелектроніки, 2003. – 17 с.
53. Кальмес А. Фабричное предприятие / А. Кальмес – М. : Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1926.
54. Карпенко О. В. Управлінський облік як основа контролінгу / О. В. Карпенко // Науковий Вісник ПУСКУ. Серія : Економічні науки. – 5/2002. – № 1. – Вип. 3. – Полтава : РВВ ПУСКУ. – С. 95–100.
55. Карпенко О. В. Сфокусованість управлінського обліку на обліку відповідальності / О. В. Карпенко // Збірник наукових праць. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи. – К. : Деркомстат України. Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2004. – С. 127–134.
56. Карпенко О. В. Диагностика эффективности системы управления затратами в контексте использования калькулирования неполной себестоимости / О. В. Карпенко, А. О. Соболев. // Управленческий учет и финансовый менеджмент в системе управления коммерческими организациями : сборник статей международной научно-практической конференции «Мировые тенденции и национальные особенности развития бухгалтерского учета, анализа и аудита : методология, отраслевые методики, подготовка кадров / редкол. : А. П. Шевлюков [и др.]; под науч. ред. А. А. Шевлюкова. – Гомель : Белгородский торгово-экономический университет потребительской кооперации, 2010. – С. 43–52.
57. Карпенко О. В. Концепція калькулювання релевантних витрат / О. В. Карпенко // Матеріали науково-практичної конференції «Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу

- і аудиту в умовах міжнародної інтеграції». – К. : КНТЕУ, 2005. – С. 20–22.
58. Карпенко О. В. Проблеми збору інформації для прийняття управлінських рішень / О. В. Карпенко, Г. О. Соболев // Регіональні перспективи. – 2001. – № 4 (17). – С. 97.
59. Карпенко О. В. Проблеми удосконалення змісту і технології викладання управлінського обліку в контексті міжнародних зразків і національних традицій / О. В. Карпенко // Матеріали ХХХ міжвузівської науково-методичної конференції «Модернізація змісту і технологій підготовки фахівців: проблеми і завдання вищих навчальних закладів щодо входження в європейський освітній простір». – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – С. 147–149.
60. Карпенко О. В. Стратегічна орієнтація управлінського обліку як нова якість методологічного інструментарію сучасного менеджера / О. В. Карпенко // Регіональні перспективи, 2004, № 3–5. – С. 139–142.
61. Карпенко О. В. Сутність і практичне застосування моделей аналізу взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» / О. В. Карпенко // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України : Серія : Економічні науки. – РВЦ ПУСКУ, 2009. – № 2. – С. 128–133.
62. Карпенко О. В. Удосконалення управління підприємством і його вплив на побудову системи обліку / О. В. Карпенко // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : монографія / колектив авторів [за заг. ред. О. М. Губачової]. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2009. – 337 с. – С. 20–35.
63. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія / О. В. Карпенко – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
64. Кужельный Н. В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции : практическое руководство / Н. В. Кужельный. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
65. Карпов А. Серия «100 % практического бюджетирования». Книга 2. Регламент системы бюджетирования / А. Карпов – М. : Результат и качество, 2005. – 464 с.
66. Карпова Т. П. Управленческий учет / Т. П. Карпова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2004. – 351 с.

67. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебн. / В. Э. Керимов. – М. : Эксмо, 2005. – 484 с.
68. Кирилов С. Накази щодо основної діяльності / С. Кирилов // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – № 61 (723). – С. 25–38.
69. Кігель В. Р. Математичні методи прийняття рішень у ефективному підприємстві / В. Р. Кігель. – К. : ІЕУГП, 1999. – 269 с.
70. Кігель В. Р. Методи і моделі підтримки прийняття рішень у ринковій економіці : монографія / В. Р. Кігель – К. : ЦУЛ, 2003. – 202 с.
71. Кіндрацька Л. М. Професійні можливості викладача у викладанні облікових дисциплін / Л. М. Кіндрацька // Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць. Випуск 13, 2009. – С. 219–226.
72. Ковалев В. В. Учет, анализ и финансовый менеджмент. / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 688 с.
73. Ковтун С. Є. Бюджетування на сучасному підприємстві або як ефективно управляти фінансами / С. Є. Ковтун. – Х. : Фактор, 2005. – 321 с.
74. Козицкий Д. Оценка эффективности проекта автоматизации бюджетирования / Д. Козицкий // Справочник экономиста. – 2005. – № 7. – С. 27–31.
75. Козицкий Д. Системы автоматизации бюджетирования / Д. Козицкий // Справочник экономиста. – 2005. – № 2. – С. 11–18.
76. Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятий. Проблемы, концепции и методы : пер. с франц. / Б. Коласс. – М. : Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 576 с.
77. Кондратова И. Г. Основы управленческого учета : практическое издание / И. Г. Кондратова. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 144 с.
78. Костирко Л. А. Діагностика потенціалу фінансово-економічної стійкості підприємства : монографія / Л. А. Костирко. – 2-ге вид. [перероб. і доп.]. – Харків : Вид-во «Фактор», 2008. – 336 с.
79. Костирко Р. О. Придатність моделей обліку та контролю для виявлення резервів ефективності діяльності підприємства / Р. О. Костирко, В. О. Шевчук // Науковий вісник Ужгород-

- ського університету : Серія : Економіка. Спеціальний випуск 29 (ч. 1). Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. – Ужгород : 2010. – С. 118–122.
80. Костишина Т. А. Методичні підходи щодо управління якістю післядипломної вищої освіти / Т. А. Костишина // Проблеми підготовки фахівців без відриву від виробництва в умовах реформування вищої освіти : матеріали ХХІХ міжвуз. наук.-метод. конф., 20–21 трав. 2004 р. / відповід. ред. Л. М. Шимановська-Діанич. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2004. – С. 301–303.
 81. Кравчук Г. Вплив облікової політики на фінансові результати підприємства / Г. Кравчук, В. Тканко [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.nauka-osvita.com.
 82. Крепкий Л. М. Экономическая диагностика предприятия. Методология, методика, организация, диагнозы и пути совершенствования / Л. М. Крепкий. – М. : ЗАЛ «Издательство «Экономика», 2006. – 215 с.
 83. Кузьмінський Ю. А. Регламентация термінології з бухгалтерського обліку в законі / Ю. А. Кузьмінський // Клуб Баланс. – 2007. – С. 10–12.
 84. Кучер В. А. Визначення структури показників ефективності роботи підприємства як основа прийняття стратегічних рішень / В. А. Кучер // Економіка промисловості. – 2008. – № 1. – С. 71–77.
 85. Лавренев В. Бухгалтерський облік за допомогою Excel / В. Лавренев, В. Вареня // Галицькі контракти, 2000. – № 49. – С. 54–59.
 86. Ладыженский Г. М. Архитектура корпоративных информационных систем / Г. М. Ладыженский // СУБД – № 5–6, 1997.
 87. Ламыкин И. А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции / И. А. Ламыкин. – М. : Статистика, 1980.
 88. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Місто, 2003. – 156 с.
 89. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання : монографія / Л.А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2001. – 386 с.

90. Леоте Е. Общие руководящие начала счетоведения : пер. с фр. / Е. Леоте, А. Гильбо / под ред. А. П. Рудановского. – М. : Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1924.
91. Лисак П. П. Інформаційне забезпечення прийняття рішень в управлінні підприємством в період становлення ринкових відносин : автореф. дис. ... канд. ек. наук : 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / П. П. Лисак. – Х. : ХНУ ім. В. Каразіна, 2002. – 16 с.
92. Лук'янова В. В. Діагностика ризику діяльності підприємства : монографія / В. В. Лук'янова. – Хмельницький : ПП «Ковальський В. В.» – 2007. – 312 с.
93. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом. зарубіжний довід / М. Р. Лучко. – К. : Облікінформ, 1997. – 147 с.
94. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖТТУ, 2005. – 548 с.
95. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства / А. Ш. Маргулис. – М. : Финансы, 1973.
96. Марюта А. Н. Целевой экономический и управленческий анализ (контроллинг) : монографія / А. Н. Марюта. – Днепропетровск : Нац. металург. акад. Украины, 2005. – 341 с.
97. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности : официальный перевод по состоянию на 01.01.2009 г. [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://pro-u4ot.info>, <http://www.ifrs.org>
98. Мельник О. Г. Систематизація та розвиток принципів полікритеріальної діагностики машинобудівних підприємств // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.13. – С. 306–310.
99. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : наказ Мін-ва промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. Режим доступу: www.nau.kiev.ua.
100. Механізм трансформації та співвідношення спеціальностей з економічних наук : наказ Вищої Атестаційної Комісії України від 24.10.2006 р. № 503 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. Режим доступу: www.nau.kiev.ua

101. Миддлтон Д. Бухгалтерський учет и принятие финансовых решений : пер. с англ. / Д. Миддлтон / под ред. И. И. Елисейевой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
102. Мильнер Б. З. Управление знаниями в корпорации : учеб. пособ. / Б. З. Мильнер, З. П. Румянцева [и др.] / под ред. Б. З. Мильнера. – М. : Дело, 2006. – 304 с.
103. Миротин Л. Б. Эффективная логистика / Л. Б. Миротин, И. Э. Ташбаев, О. Г. Порошина. – М. : Экзамен, 2003. – 159 с.
104. Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів : пер. з англ. / під ред. Н. Непійводи. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. – 2004. – 78 с.
105. Міністерства економіки України : веб-сайт [Електронний ресурс]. Режим доступу : <http://www.me.gov.ua>
106. Мосаковський В. Концепція побудови бухгалтерського обліку в Україні / В. Мосаковський // Облік і аудит. – № 10. – 2007. – С. 18–25.
107. Мошковська О. А. Еволюційний розвиток бухгалтерського управлінського обліку: історичний аспект / О. А. Мошковська. Збірник наукових праць ЧДТУ. Серія : Економічні науки. Випуск 22. – С. 73–78.
108. Мошковська О. А. Історичний аспект виникнення та еволюції калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг / О. А. Мошковська // Економіка и право 2009, № 1. – С. 104–108.
109. Нагаєв В. М. Методика викладання у вищій школі : навч. посіб. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 232 с
110. Нагаєв В. М. Теоретичні та методичні основи управління навчально-творчою діяльністю студентів вищих навчальних аграрних закладів : автореферат дис. ... д-ра екон. н. : 13.00.04 «Теорія і методика професійної освіти» / В. М. Нагаєв. – Луганськ, 2010. – 44 с.
111. Назаренко Т. П. Аналіз стану наукових досліджень питань маржинального аналізу / Т. П. Назаренко / Вісник ЖДТУ № 1 (47).
112. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
113. Нападівська Л. В. Облік, орієнтований на забезпечення потреб функціонування підприємства / Л. В. Нападівська

- // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України – (економіка, право) : зб. наук. праць. – Ірпінь : НУДПС України, 2010. – 1(44). – 262 с.
114. Нападовська Л. В. Особливості формування собівартості та ціноутворення в умовах глобалізації економіки / Л. В. Нападовська // Ек-ні науки : Серія : Облік і фінанси : зб. наук. праць. Луцький нац. техн. ун-т. Вип. 7(25) – Ч. 2. – редкол. : відп. ред. З. В. Герасимчук. – Луцьк, 2010. – С. 329–339.
115. Нападовська Л. В. Проблеми підготовки фахівців з обліку та аудиту, їх професійне визнання / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік та аудит. – 2004. – № 8. – С. 41–44.
116. Нападовська Л. В. Удосконалення курсу «Управлінський облік» у системі вищих навчальних закладів України / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 12. – С. 46–49.
117. Нападовська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2010. – 544 с.
118. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : 2000. – 450 с.
119. Нападовська Л. В. Управлінський облік в системі гірничорудних підприємств. – рукопис. Дис.... доктора ек. наук : 08.06.04 / Л. В. Нападовська. – К. : КНЕУ, 2002.
120. Нападовська Л. В. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 78–93.
121. Нападовська Л. В. Формування нової моделі управлінського в сучасних умовах переходу до ринкової економіки / Л. В. Нападовська. // Стратегія економічного розвитку України : наук. збірник. Вип. 8. – К. : КНЕУ, 2002. – С. 105–113.
122. Нарібаєв К. Н. Организация бухгалтерского учета в США : монографія. – М. : Финансы, 1979. – 152 с.
123. Наринский А. С. Калькулирование себестоимости в строительстве / А. С. Наринский. – М. : Финансы, 1976.
124. Немировский И. Б. Бюджетирование. От стратегии до бюджета – пошаговое руководство / И. Б. Немировский, И. А. Старожукова. – М. : «И. Д. Вильямс», 2006. – 512 с.

125. Нестуля О. О. Модернізація вищої освіти України та завдання університету щодо інтеграції в європейський освітній простір / О. О. Нестуля // Матеріали XXXIII Міжнародної науково-методичної конференції «Модернізація освітньої діяльності: проблеми та завдання вищих навчальних закладів на шляху входження України в європейський освітній простір» березня 2008 року Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – С. 7–15.
126. Нидлз Б. Принципы бухгалтерського учета / Б. Нидлз, Х. Андерсен, Д. Кондуэлл. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
127. Николаева О. Управленческий учет / О. Николаева, Т. Шишкова. – М. : УРСП, 1997. – 368 с.
128. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет : науч.-практ. изд. / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – М. : Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
129. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка : система «директ-костинг» / С. А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 125 с.
130. Ночовна Ю. О. Управлінський облік : його історія, сутність та місце в системі управління підприємством / Ю. О. Ночовна // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : монографія / колектив авторів [за заг. ред. О. М. Губачової]. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 337 с. – С. 35–57.
131. Огляд стану адаптації законодавства до *acquis communautaire*. – К. : ТОВ «Ніка-Прінт», 2006. – 516 с.
132. Ожегов С. И. Словарь русского языка / под ред. Н. Ю. Шведовой – М. : «Русский язык», 1990. – 921 с.
133. Олексюк О. С. Системи підтримки прийняття фінансових рішень на мікрорівні / О. С. Олексюк. – К. : Наукова думка, 1998. – 507 с.
134. Орлов О. О. Методика маржинального аналізу прибутку і беззбитковості виробництва / О. О. Орлов, Є. Г. Рясних // Вісник Хмельницького національного університету 2009, № 4, Т. 2. – С. 7–10.
135. Осадчук Н. В. Розвиток українського плану рахунків бухгалтерського обліку для завдань оперативного управління підприємством / Н. В. Осадчук // Труды Одесского политехнического университета. – 2007. – Вип. 2 (22).

136. Основы менеджмента : пер. с англ. / М. Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М. : Дело, 1992. – 702 с.
137. Палий В. Ф. Организация управленческого учета / В. Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 222 с.
138. Парасій-Вергуненко І. Сучасний інструментарій економічного аналізу в системі стратегічних досліджень / І. Парасій-Вергуненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 31–39.
139. Пікуза О. С. Інформаційне забезпечення оцінки якості управління підприємством / О. С. Пікуза // Інформаційні технології в економіці та управлінні. – 2004. – С. 179–183.
140. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : наказ М-ва фінансів України № 291 від 30.11.99 р. зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.nau.kiev.ua.
141. Пласкова Н. С. Стратегический анализ и его роль в обосновании стратегии развития организации / Н. С. Пласкова // Проблемы теории и практики управления. Международный журнал. – 2008. – № 1. – [Електронний ресурс]. Режим доступу : з www.uptp.ru/articlesall_3736.html.
142. Погорелов Б. К. Контроллинг как метод эффективного управления производством / Б. К. Погорелов // Вестник ОГУ. – 2003. – № 2. – С. 124–127.
143. Подольский В. И. Информационные системы бухгалтерского учета / В. И. Подольский. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 255 с.
144. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В. П. Пантелеєв. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
145. Поклад И. И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции / И. И. Поклад. – М. : Финансы, 1966.
146. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Мін-ва фінансів України від 31.03.99 р. № 87 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.nau.kiev.ua.
147. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Мін-ва фінансів України 29.11.99 р. № 290 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.nau.kiev.ua.

148. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Мін-ва фінансів України від 24.05.95 р. № 88 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.nau.kiev.ua.
149. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.nau.kiev.ua.
150. Про облікову політику : лист М-ва фінансів України № 31-34000-10-5/27793, 21.12.2005 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.nau.kiev.ua.
151. Пушкар М. С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту : монографія / М. С. Пушкар, Р. М. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 370 с.
152. Пушкар М. С. Контролінг : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Поліграфіст Лтд, 1997. – 146 с.
153. Пушкар М. С. Управлінський облік: нові підходи, ідеї, концепції. Сучасні проблеми системи обліку в Україні : монографія / М. С. Пушкар [та інші]. – Тернопіль : 2010. – 550 с.
154. Пушкар М. С. Фінансовий облік у системі управління : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. – 178 с.
155. Райхлина О. Управленческий учёт : рождение и жизнь / О. Райхлина // Коммерческий директор. – 2006. – № 3/4. – С. 28–32.
156. Раппопорт В. Ш. Диагностика управления: практический опыт и рекомендации / В. Ш. Раппопорт. – М. : Экономика, 1988. – 127 с.
157. Рассказова-Николаева С. Директ-костинг: правдивая себестоимость / С. Рассказова-Николаева // «Экономика бизнеса» № 50 (9264) от 12.12.2008 г. [Електронний ресурс] Режим доступу : <http://www.eg-online.ru/article/51932>.
158. Рейльян Д. Г. Аналитическая основа принятия управленческих решений / Д. Г. Рейльян. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 206 с.
159. Рогальська Н. Г. Організація управління підприємством на основі комерційної концесії : дис... канд. ек. наук : 08.06.01 – «Економіка, організація і управління підприємствами» / Н. Г. Рогальська. – Херсон : Одеська національна академія зв'язку ім. О. С. Попова, 2006. – 220 с.

160. Рогоза М. Є. Стратегічне управління підприємствами споживчої кооперації: економетрично-інформаційні системи і моделі : монографія / М. Є. Рогоза, А. А. Скляр. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2009. – 116 с.
161. Руцишин Н. М. Інтегральна оцінка ефективності функціонування комерційних систем / Н. М. Руцишин // Вісник Львівської комерційної академії: серія економічна. – Львів : Вид-во ЛКА, 2004. – Вип. 16. – С. 401–405.
162. Саати Т. Аналитическое планирование. Организация систем / Т. Саати, К. Кернс. – М. : Радио и связь, 1991. – 224 с.
163. Савицкая Г. В. Теория анализа хозяйственной деятельности : учеб. пособие / Г. В. Савицкая. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 288 с.
164. Савчук В. Финансовое планирование: базовая классификация / В. Савчук // Справочник экономиста. – 2005. – № 8. – С. 5–10.
165. Ситник Л. С. Управління фінансуванням розвитку підприємства за рахунок власних джерел / Л. С. Ситник // Проблемы развития внешнеэкономических связей и привлечения иностранных инвестиций: региональный аспект : сборник научных трудов. Часть 3. – Донецк : Донецкий национальный университет, 2007. – С. 910–915.
166. Семенова М. В. Учетная политика для целей налогообложения / М. В. Семенова [Электронный ресурс]. Режим доступа : <http://buh.ru/document>
167. Скоун Т. Управленческий учет : Как его использовать для контроля бизнеса / Т. Скоун. – К. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
168. Скрипник М. І. Особливості калькулювання собівартості продукції з використанням «директ-костингу» / М. І. Скрипник // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1(16). – С. 263–272.
169. Слепнев И. К. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации / И. К. Слепнев. – М. : Экономика, 1977. – 360 с.
170. Слипачук А. Основы управленческого контроля / А. Слипачук // Справочник экономиста. – 2005. – № 8. – С. 69–72.
171. Слипачук А. Основы управленческого контроля / А. Слипачук // Справочник экономиста. – 2005. – № 9. – С. 71–75.
172. Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія? / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 49–54.

173. Сметанюк О. А. Економічна діагностика : навч. посібн. / О. А. Сметанюк. – Вінниця : УНІВЕРСАМ-Вінниця, 2009. – 139 с.
174. Соболь Г. О. Використання матричних моделей для комплексної оцінки альтернативних управлінських рішень / Г. О. Соболь // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі і послуг : зб. наук. праць. – Харків : Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі, 2005. – 677 с. – С. 144–151.
175. Соболь Г. О. Діагностика системи стратегічного управління витратами підприємства / Г. О. Соболь // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : економіка. Випуск 29. – Ужгород : Ужгородський національний університет, 2010. – С. 119–122.
176. Соболь Г. О. Доцільність застосування різних методів калькулювання собівартості продукції / Г. О. Соболь // Регіональні перспективи. – 2003. – № 2–3 (27–28). – С. 57–60.
177. Соболь Г. О. Обґрунтування моделі поведінки витрат / Г. О. Соболь // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія : економіка. Випуск 24. – Ужгород : Ужгородський національний університет, 2007. – С. 169–175.
178. Соболь Г. О. Обліково-аналітична модель управління витратами / Г. О. Соболь // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету : Економічні науки, вип. 12. – ч. II. – Кіровоград : КНТУ, 2007. – С. 323–327.
179. Соболь Г. О. Організація і методика управлінського обліку витрат : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Г. О. Соболь. – К. : Держ. академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України 2008. – 368 с.
180. Соболь Г. О. Реалізація акмеологічного підходу за кредитно-модульною організацією навчального процесу / Г. О. Соболь // Індивідуалізація навчального процесу на шляху європейської інтеграції вищої освіти України. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції 25–26 березня 2009 р. – Полтава : ПУСКУ, 2010.
181. Соболь Г. О. Система и метод калькулювання : узгодження термінів / Г. О. Соболь / Актуальні проблеми побудови су-

- часної обліково-аналітичної системи підприємства. Збірник тез доповідей на засіданні круглого столу 27 листопада 2008 р. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 117 с. – С. 104–106.
182. Соболь Г. О. Система та метод калькулювання : узгодження термінів / Г. О. Соболь // Актуальні проблеми побудови сучасної обліково-аналітичної системи підприємства. Збірник тез доповідей на засіданні круглого столу 27 листопада 2008 р. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 117 с. – С. 104–106.
183. Соболь Г. О. Стратегічне управління витратами діяльності в умовах економічної невизначеності / Г. О. Соболь // Теорії макро-, мікроекономіки. Збірник наукових праць професорсько-викладацького складу і аспірантів. – К. : Академія муніципального управління, 2008. – 218 с. – С. 112–115.
184. Соболь Г. О. Удосконалення змісту наказу про облікову політику – основа ефективного управління діяльністю хлібопекарного підприємства / Г. О. Соболь // Вісник ПУСКУ. Серія : економічні науки. – Полтава : ПУСКУ, 2005. – С. 212–218.
185. Соболь Г. О. Управлінський облік в системі управління витратами / Г. О. Соболь // Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : монографія / колектив авторів [за заг. ред. О. М. Губачової]. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 337 с. – С. 160–179.
186. Соболь Г. О. Управлінський облік у досягненні синергічного ефекту / Г. О. Соболь // Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції для викладачів, аспірантів та молодих вчених «Сучасні технології управління підприємством та можливості використання інформаційних систем : стан, проблеми, перспективи» 26–27 березня 2010 року. – Одеса : ОДЕУ, 2010.
187. Соболь Г. О. Формування індивідуального стилю навчальної діяльності студента при вивченні фахових дисциплін / Г. О. Соболь // Індивідуалізація навчального процесу на шляху європейської інтеграції вищої освіти України. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції 26–27 березня 2009 р. – Полтава : ПУСКУ, 2009.
188. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу (пасивів) в управлінні підприємством / В. В. Сопко // Вчені записки. – К. : КНЕУ, 2006. – Вип. 8. – 310 с.

189. Соколов Я. В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
190. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 398 с.
191. Сопов І. Підходи до діагностики фінансового потенціалу підприємства / І. Сопов // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 1. – С. 68–75.
192. Становлення облікової політики в Україні : тези доп. Всеукр. наук. конф. 18–19 травня 2007 р. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 339 с.
193. Сторожук Т. М. Облікова політика підприємства: сутність і призначення / Т. М. Сторожук // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – № 3 (46), 2009. – С. 130–137.
194. Стрельніков В. Ю. Проектування професійно орієнтованої дидактичної системи підготовки бакалаврів з економіки на засадах Болонського процесу / В. Ю. Стрельніков // Гармонізація вищої освіти України в умовах європейської інтеграції : матеріали XXXI міжнар. наук.-метод. конф., 30–31 бер. 2006 р. / відповід. ред. Л. М. Шимановська-Діанич; ред. В. І. Шепелева, Т. П. Іващенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2006. – С. 176–178.
195. Стрельніков В. Ю. Теоретичні засади проектування професійно орієнтованої дидактичної системи підготовки бакалаврів економіки : дис. ... д-ра пед. н. : 13.00.04 / В. Ю. Стрельніков. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2007. – 461 с.
196. Сухарева Л. А. Контролінг – основа управління бізнесом / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко. – К. : Ельга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
197. Таха Х. Введение в исследование операций : пер. с англ. / Х. Таха; в 2-х книгах. – М. : Мир, 1985. – 560 с.
198. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання / О. О. Терещенко. – К. : КНЕУ, 2003. – 554 с.
199. Труш В. Деякі проблеми викладання бухгалтерського обліку в ВНЗ згідно з вимогами та положеннями Болонського процесу / В. Труш, Т. Чебан // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 10. – С. 35–36.
200. Туркоман Л. С. Роль і місце економічної діагностики в системі оцінки стану суб'єктів господарювання / Л. С. Турко-

- ман // Наукові праці. Том 109. Випуск 96. – С. 87–91.
201. Уорд К. Стратегический управленческий учет : пер. с англ. / К. Уорд. – М. : Олимп-Бизнес, 2002. – 435 с.
 202. Управленческие информационные системы : учебн. пособ. Подготовлено при поддержке Агенства США по международному развитию. – К. : СІРА, 2004. – 100 с.
 203. Управленческий учет / Под ред. А. Д. Шеремета. – М. : ИДФБК, Пресс, 1999. – 512 с.
 204. Управленческий учет: официальная терминология СИМА : пер. с англ. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. – 198 с.
 205. Федосеев А. Автоматизация управленческого учета и бюджетирования / А. Федосеев, Я. Рочкус [Электронный ресурс]. Режим доступа : www.intalev.ru
 206. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я / Х. Й. Фольмут. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 228 с.
 207. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга : пер. с нем. / Д. Хан – М. : Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
 208. Ханкевич А. Г. Разработка комплексной модели учета нематериальных активов на промышленных предприятиях : дис. ... канд. экон. н. : 08.00.05. – М. : 2005.
 209. Харламов А. В. Модели и процедуры формирования адаптируемой системы управленческого учета : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.13. – М. : 2005.
 210. Харьковская А. К. Учетная политика и ее роль в формировании финансового результата предприятия / А. К. Харьковская // Дні науки–2006 : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. – Т. 7 : економічні науки. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2006. – С. 29–31.
 211. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учет / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – С.Пб. : Питер, 2007. – 1008 с.
 212. Цыганков К. Ю. Долитературный период развития бухгалтерского учёта / К. Ю. Цыганков // Бухгалтерский учёт. – 2001. – № 18. – С. 56–62.
 213. Чернелевський Д. В. Дидактические технологии в высшей школе : учебн. пособ. / Д. В. Чернелевський. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 437 с.
 214. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність : теорія, організація, прогноз розвитку : монографія / Л. В. Чижевська. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 528 с.

215. Чижевська Л. В. Методика викладання облікових дисциплін : навч. посіб. / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 504 с
216. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Білоусова // Облік і аудит. – № 3. – 2007. – С. 13–16.
217. Чумаченко М. П(С)БО 16 «Витрати» таки перешкоджає економічній роботі на підприємстві / М. Чумаченко, І. Білоусова // Облік і аудит. – № 10. – 2007. – С. 3–10.
218. Чумаченко Н. Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1965. – 240 с.
219. Чумаченко Н. Г. Роль бухгалтерского учета в управлении себестоимостью продукции / Н. Г. Чумаченко // Бухгалтерский учет. – 1982. – № 5. – С. 3–9.
220. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США // Н. Г. Чумаченко – М. : Финансы, 1971. – 240 с.
221. Шатохіна О. Облікове та інформаційне забезпечення управління господарською діяльністю підприємств / О. Шатохіна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 3. – С. 28–33.
222. Шевченко І. Г. Управленческий учет для менеджеров. Учебно-практическое руководство / И. Г. Шевченко. – М. : Экономика, Эдвайзер, 2001. – 185 с.
223. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : монографія / В. О. Шевчук. – К. : КДТЕУ, 1998. – 371 с.
224. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік : навч. посіб. – К. : Алерта, 2009. – 176 с.
225. Шерстюк О. Облікова політика як основа формування фінансової звітності / О. Шерстюк // Регіональні перспективи. – 2001. – № 2–3 (15–16). – С. 98–100.
226. Шикин Е. В. Математические методы и модели в управлении : учеб. пособ. / Е. В. Шикин, А. Г. Чхартишвили. – [3-е изд.] – М. : Дело, 2004. – 40 с.
227. Шим Джей К. Методы управления стоимостью и анализа затрат : пер. с англ. / Джей К. Шим, Джоел Г. Сигел. – М. : Филинь, 1996. – 400 с.

228. Шимановська-Діанич Л. М. Організаційно-економічний механізм управління розвитком підприємств та організацій споживчої кооперації України [Електронний ресурс] : теорія і практика : монографія / Л. М. Шимановська-Діанич, В. А. Власенко. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2010. – Режим доступу : локальна мережа ПУЕТ.
229. Эддоус М. Методы принятия решений : пер. с англ. / М. Эддоус, Р. Стэнсфилд / под ред. И. И. Елисеевой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 590 с.
230. Экономическая диагностика : теория и методы / Н. Н. Погостинская, Ю. А. Погостинский, Р. А. Жамбекова, Р. Р. Ацканов. – Нальчик : Эльбрус, 2000. – 320 с.
231. Энтони Р. Учет: Ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
232. Ягмур К. А. Облікова політика як інструмент керування бізнесом / К. А. Ягмур // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. – К. : 2006. – С. 182–183.
233. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : монографія. – Львів : Каменяр, 2002. – 192 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

ІНФОРМАЦІЯ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

1. Стислий виклад проблеми

Першочерговим принципом ефективності інформаційної системи облікових потоків на підприємствах хлібопечення є забезпечення комунікаційних зв'язків між структурним підрозділами. Формування, підготовка та обробка облікової інформації про виробничі витрати охоплює три основні стадії: виробництво – бухгалтерія – управління. Тому актуальним є дослідження безперервного дотримання облікової інформації про виробничі витрати якісним характеристикам та націленості на потреби управління в межах цих стадій.

2. Цілі та завдання наукового дослідження

Мета дослідження – оцінка якості інформаційних потоків щодо виробничих витрат комунікаційного рівня «виробництво – бухгалтерія – менеджери різних рівнів».

Досягненню поставленої мети сприяє комплексне розв'язання завдань:

- оцінка основних якісних характеристик інформації про виробничі витрати бухгалтерами підприємств,
- оцінка основних якісних характеристик інформації про виробничу собівартість менеджерами різних рівнів,
- дослідження рівня задоволеності користувачів інформативністю звітних форм про виробничі витрати, виробничу собівартість,
- загальна оцінка якості інформаційних потоків щодо виробничих витрат.

Метод дослідження: спеціально організоване спостереження – експедиційне опитування.

Одиниці спостереження: бухгалтери, менеджери різних рівнів.

3. Опис вибірки сукупності

Об'єктом дослідження виступають 20 підприємств хлібопечення Дніпропетровської та Полтавської областей. Серед відібраних підприємств 1 підприємство державної форми власності, 1 – приватної, 18 – колективної, в тому числі 11 (55 % вибірки) – підприємства споживчої кооперації:

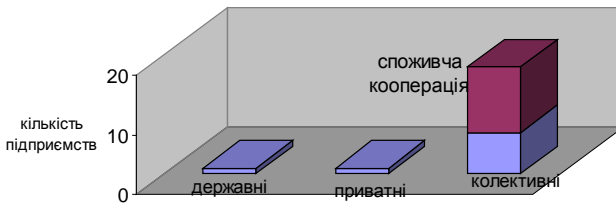


Рис. А.1. Розподіл одиниць вибірки за формами власності

4. Розподіл відповідей та аналіз результатів

4.1. Розподіл відповідей дослідження

Таблиця А.1

Оцінка інформаційних потоків щодо виробничих витрат комунікаційного рівня «виробництво-бухгалтерія» підприємств хлібопечення Дніпропетровської та Полтавської областей

№ з/п	Критерій оцінки	Частка респондентів (бухгалтерів), що відмічають відповідність критерію	Примітки
Оцінка якості облікової інформації про витрати			
1	Оперативність одержання інформації	100 %	Передача інформації про виробничі витрати здійснюється відповідно до затвердженого графіку документообороту. На 4,7 % хлібозаводів створено АРМ зав. виробництвом в локальній мережі з бухгалтером з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції
2	Об'єктивність облікової інформації, представленої у звіті	100 %	На більшості об'єктах функції обліку і оперативного контролю витрат у виробництві покладено на одну особу – зав. виробництвом, головного технолога, пекаря тощо
3	Точність облікової інформації про витрати	100 %	
4	Достовірність облікової інформації про фактичні витрати	100 %	Відхилення фактичного витрачання сировини і матеріалів на виробництво хліба і хлібобулочних виробів від норм на 95,3 % досліджуваних об'єктах протягом 2001–2007 років відмічено тільки за результатами інвентаризації

№ з/п	Критерій оцінки	Частка респондентів (бухгалтерів), що відмічають відповідність критерію	Примітки
5	Релевантність облікової інформації про виробничі витрати	100 %	Основним призначенням виробничої калькуляції респонденти вважають достовірність відображення у регістрах синтетичного та аналітичного обліку, звітності та обґрунтування ціни продажу
Оцінка звітної форми про виробничі витрати			
1	Уніфікованість	57,1 %	Зокрема уніфікованість звітних форм відмічена підприємствами споживчої кооперації
2	Націленість на користувача (бухгалтера)	20 %	
3	Націленість на виробництво	95 %	
4	Можливість використання іншими структурними підрозділами	0 %	

4.2. Аналіз результатів наукового дослідження

Результати дослідження ефективності інформаційних потоків комунікаційного рівня «виробництво – бухгалтерія – менеджери різних рівнів» свідчить, що в цілому користувачі задоволені якістю одержуваної облікової інформації (табл. А.3).

Втім застосування експедиційного опитування дозволило виявити суб'єктивність оцінок респондентів.

100 % працівників бухгалтерії досліджуваних підприємств відмічають відповідність формування облікової інформації критерію оперативності. Але під оперативністю більшість респондентів розуміють своєчасність надання такої інформації відповідно до встановленого графіку документообороту. Тільки на одному підприємстві функціонує локальна мережа підготовки та обробки облікової інформації рівня «виробництво-бухгалтерія», що створює умови для здійснення оперативного управління виробничими витратами в межах технологічного процесу.

З точки зору менеджерів, облікова інформація відповідає на 90,5 % критерію оперативності.

**Оцінка інформаційних потоків щодо виробничої
собівартості типу «бухгалтерія-менеджери різних рівнів»
підприємств хлібопечення Дніпропетровської та
Полтавської області**

№ з/п	Критерій оцінки	Частка респондентів (менеджерів), що відмічають відповідність критерію	Планово-економічний відділ	Прогнозний відділ	Відділ контролю	Для оперативного управління	Примітки
Оцінка якості облікової інформації про виробничу собівартість							
1	Оперативність одержання інформації	90,5 %	+	+	+	+	На підприємствах державної форми власності та споживчої кооперації критерій оперативності визначається вимогами вищестоящої організації або органів управління. На 23,8 % хлібозаводів функціонує система автоматизованої обробки інформації щодо витрат і калькулювання собівартості продукції, в т. ч. 19,0 % – локальна комп'ютерна мережа «бухгалтерія – економічний відділ»
2	Об'єктивність облікової інформації, представлені у звіті	100 %	+	+	+	+	
3	Точність облікової інформації про виробничу собівартість	100 %	+	+	+	+	
4	Достовірність облікової інформації про виробничу собівартість	100 %	+	+	±	+	Рівень достовірності облікової інформації про фактичні витрати здійснюється переважно під час спеціальних перевірок – ревізії, аудиту, податкових тощо. Активна роль системи внутрішнього контролю відмічена на 23,8 % підприємств (зокрема в акціонерних товариствах)
5	Релевантність	100 %	±	±	+	±	Основним призначенням виробничої калькуляції респонденти вважають обґрунтування ціни продажу

Продовж. дод. А

№ з/п	Критерій оцінки	Частка респондентів (менеджерів), що відмічають відповідність критерію	Планово-економічний відділ	Прогнозний відділ	Відділ контролю	Для оперативного управління	Примітки
Оцінка звітної форми про виробничу собівартість							
1	Уніфікованість	57,1 %	±	±	+	±	Уніфікованість звітних форм відмічена підприємствами споживчої кооперації та державним підприємством
2	Націленість на користувача (менеджера)	71,4 %	±	±	+	±	
3	Націленість на управління	71,4 %	±	±	+	±	
4	Можливість використання іншими структурними підрозділами	85,7 %	+	+	+	+	

Таблиця А.3

Оцінка відповідності критеріям якості облікової інформації на підприємствах Дніпропетровської та Полтавської областей

Критерій оцінки	Оцінка відповідності критеріям якості облікової інформації
Оцінка якості облікової інформації про виробничі витрати та виробничу собівартість	
Оперативність одержання інформації	Виробництво → 100 % → Бухгалтерія → 90,5 % → Управління
Об'єктивність облікової інформації, представленої у звіті	Виробництво → 100 % → Бухгалтерія → 100 % → Управління
Точність облікової інформації	Виробництво → 100 % → Бухгалтерія → 100 % → Управління
Достовірність облікової інформації	Виробництво → 100 % → Бухгалтерія → 100 % → Управління
Релевантність облікової інформації	Виробництво → 100 % → Бухгалтерія → 100 % → Управління

Критерій оцінки	Оцінка відповідності критеріям якості облікової інформації
Оцінка звітної форми про виробничі витрати	
Уніфікованість облікової інформації	Виробництво → 57,1 % → Бухгалтерія → 57,1 % → Управління
Націленість на користувача	Виробництво → 20 % → Бухгалтерія → 71,4 % → Управління
Націленість на виробництво та управління	Виробництво → 95 % → Бухгалтерія → 71,4 % → Управління
Можливість використання іншими структурними підрозділами	Виробництво → 0 % → Бухгалтерія → 85,7 % → Управління

При опитуванні враховувалась думка менеджерів, що використовують облікову інформацію про виробничу собівартість для виконання планової, прогностичної, контрольної функцій та функції оперативного управління. Втім на підприємствах державної форми власності (4,7 %) та споживчої кооперації (55 %) критерій оперативності визначається вимогами вищестоящої організації або органів управління. На 23,8 % хлібозаводів функціонує система автоматизованої обробки інформації щодо витрат і калькулювання собівартості продукції, в т. ч. 19,0 % – локальна комп'ютерна мережа «бухгалтерія – економічний відділ».

Як працівники бухгалтерії, так і менеджери відмічають 100 %-ну відповідність облікової інформації вимогам об'єктивності, точності та достовірності, ґрунтуючи своє судження на дотриманні принципів організації і ведення обліку в цілому. Проте активна роль системи внутрішнього контролю притаманна 23,8 % досліджуваних підприємств. А результати інвентаризації у виробництві не завжди носять об'єктивних характер.

Вважаючи облікову інформацію на 100 % релевантною, важливим критерієм корисності респонденти обирають достовірне відображення у регістрах синтетичного та аналітичного обліку, звітності та обґрунтування ціни реалізації. Таким чином, потенційна корисність облікової інформації для планово-економічного, прогностичного відділів та оперативного управління обмежена.

Проведене дослідження виявило, що бухгалтери та менеджер по-різному оцінюють змістовну корисність звітних форм про виробничі витрати та виробничу собівартість. На 57,1 % підприємств (державної власності та споживчої кооперації) відмічено

уніфікованість звітних форм. З одного боку, це спрощує процес підготовки облікової інформації. З іншого боку, – уповільнює удосконалення системи обліку в умовах трансформації ринку. Використання елементів автоматизації обліку на інших підприємствах зумовлює індивідуальний підхід до формування та використання облікової інформації та розширює потенційні можливості її подальшої аналітичної обробки.

Бухгалтери оцінюють націленість звітних форм про виробничі витрати на бухгалтера тільки на 20 %, вважаючи, що більшість наданої інформації (95 %) націлена на потреби виробництва. Можливість використання інформації іншими структурними підрозділами бухгалтері оцінюють нейтрально.

Менеджери оцінюють націленість звітних форм про виробничу собівартість на користувача та відповідно на цілі управління на 71,4 %. Але цим критерієм охоплене лише часткове використання інформації бухгалтерії. Для обґрунтування управлінських рішень (особливо оперативних) менеджери планово-економічного, прогнозного відділів використовують і іншу необхідну інформацію, яка, у більшості випадків, готується за спеціальним запитом. Таким чином, роль звітної форми в управлінні виробничими витратами та собівартістю, складеної у бухгалтерії, обмежена. Проте сам факт можливості використання звітних форм іншими структурними підрозділами відмічено 85,7 % респондентів.

Проведене дослідження свідчить, що в цілому як працівники бухгалтерії, так і менеджери різних рівнів підприємств хлібопечення Дніпропетровської та Полтавської області задоволені якісними характеристиками облікової інформації про виробничі витрати та виробничу собівартість. Проте відмічено протирічне ставлення до форми надання такої інформації. Працівники бухгалтерії не в достатній мірі задоволені рівнем їх змістовності з огляду націленості на користувача, а корисність для інших підрозділів оцінюють нейтрально. Менеджери, надаючи належне інформативності звітних форм, не можуть їх використати у повному обсязі для обґрунтування управлінських рішень.

Таким чином, результати дослідження виявили нагальність вирішення проблеми створення ефективної системи внутрішньої звітності з обліку виробничих витрат та виробничої собівартості, яка мала більш високу оцінку корисності менеджерами підприємств хлібопечення.

Додаток Б

Хлібозавод

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Директор

Василенко В.О.

(підпис) (прізвище, ініціали)

«04» січня 2010 р.

ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ БУХГАЛТЕРА З УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ

І. Загальні положення

1.1. Бухгалтер належить до професійної групи «Професіонали».

1.2. Призначення на посаду бухгалтера та звільнення з неї здійснюється наказом директора підприємства за поданням головного бухгалтера з дотриманням вимог Кодексу законів про працю України.

1.3. Бухгалтер підпорядковується безпосередньо головному бухгалтеру підприємства або керівнику відповідного структурного підрозділу головної бухгалтерії.

1.4. За відсутності бухгалтера його обов'язки виконує особа, призначена у встановленому порядку), яка набуває відповідних прав та несе відповідальність за належне виконання покладених на неї обов'язків.

II. Вимоги до теоретико-методичної підготовки

Бухгалтер з управлінського обліку витрат повинен знати:

- нормативні, методичні та інші керівні матеріали з організації та ведення фінансового та управлінського обліку та складання бухгалтерської звітності;
- облікову політику, систему реєстрів обліку, правила документообігу й технологію обробки облікової інформації на підприємстві;
- план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій;
- систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю;
- процедуру підготовки облікової інформації до аналізу, бюджетування, внутрішньогосподарського контролю;

- методику оперативного аналізу;
- сучасні прикладні інформаційні системи обліку, аналізу та контролю;
- основи трудового законодавства;
- правила та норми охорони праці.

III. Кваліфікаційні вимоги

3.1. Провідний бухгалтер (з дипломом спеціаліста, магістра): повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст) та підвищення кваліфікації. Стаж роботи за професією бухгалтера I категорії по менше 2 років.

3.2. Бухгалтер I категорії (з дипломом спеціаліста): повна або базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст або бакалавр) та підвищення кваліфікації; для магістра – без вимог до стажу роботи, спеціаліста – стаж роботи за професією бухгалтера II категорії не менше 2 років, бакалавра – не менше 3 років.

3.3. Бухгалтер II категорії (з дипломом спеціаліста): повна або базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (спеціаліст або бакалавр) та підвищення кваліфікації; для спеціаліста – без вимог до стажу роботи, стаж роботи за професією бухгалтера не менше 2 років.

3.4. Бухгалтер (з дипломом спеціаліста): повна або базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (спеціаліст або бакалавр) без вимог до стажу роботи.

IV. Завдання та обов'язки

Бухгалтер:

4.1. Самостійно і в повному обсязі веде управлінський облік витрат та облік відхилень від нормативних витрат за центрами відповідальності, здійснює групування витрат відповідно до цілей управління.

4.2. Здійснює калькулювання собівартості продукції з додержанням методологічних засад формування неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень від нормативних витрат з урахуванням особливостей діяльності підприємства й технології обробки даних.

4.3. Забезпечує повне та достовірне відображення інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, на рахунках управлінського обліку.

4.4. Бере участь у проведенні інвентаризації активів і зобов'язань, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат під нестачі, крадіжки й псування активів підприємства, у перевірках стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

4.5. Розробляє та формує внутрішні звіти відповідно до мети управління витратами.

4.6. Забезпечує підготовку оброблених документів, реєстрів і звітності для зберігання їх протягом установленого терміну.

4.7. Бере участь у підготовці пропозицій щодо:

- внесення змін до обраної облікової політики, удосконалення управлінського обліку та правил документообороту;
- розробки системи рахунків і реєстрів управлінського обліку, форм внутрішньої звітності та заходів контролю господарських операцій;
- забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення, регулювання діяльності підприємства та інших питань, пов'язаних з інформацією про фінансове становище підприємства та результати його діяльності.

4.8. Постійно ознайомлюється та вивчає нові нормативно-методичні та довідкові документи з питань організації та ведення бухгалтерського обліку та вносить пропозиції щодо їх впровадження на підприємстві.

V. Права

Бухгалтер має право:

5.1. Ознайомлюватися з проектами рішень керівництва підприємства, що стосуються його діяльності.

5.2. Вносити на розгляд головного бухгалтера пропозиції по вдосконаленню роботи, пов'язаної з обов'язками, що передбачені цією інструкцією.

5.3. В межах своєї компетенції повідомляти безпосередньому керівнику про всі виявлені недоліки в діяльності підприємства та вносити пропозиції щодо їх усунення.

Продовж. дод. Б

5.4. Вимагати та отримувати особисто або за дорученням головного бухгалтера у керівників структурних підрозділів та фахівців інформацію та документи, необхідні для виконання його посадових обов'язків.

5.5. Залучати фахівців усіх структурних підрозділів до виконання покладених на нього завдань.

5.6. Вимагати від керівництва підприємства сприяння у виконанні своїх посадових обов'язків

VI. Відповідальність

Бухгалтер несе відповідальність:

4.1. За неналежне виконання або невиконання своїх посадових обов'язків, що передбачені цією посадовою інструкцією, – в межах, визначених чинним законодавством України про працю.

4.2. За правопорушення, скоєні в процесі здійснення своєї діяльності, – в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України.

4.3. За завдання матеріальної шкоди – в межах, визначених чинним цивільним законодавством та законодавством про працю України.

VII. Взаємовідносини (зв'язки) за посадою

7.1. З менеджером з оптимізації витрат з питань:

– підготовки релевантної інформації для прийняття управлінського рішення з оптимізації витрат.

7.2. З завідувачем виробництвом, технологом з питань:

– встановлення відповідальності за відхилення від нормативних витрат.

7.3. З економістом з питань:

– підготовки інформації управлінського обліку та розробки форм внутрішньої звітності для цілей бюджетування, аналізу, контролю.

Головний бухгалтер: Кравець (підпис) Кравець Л.Ф. (прізвище, ініціали) «04» січня 2010 р.

УЗГОДЖЕНО:
Начальник юридичного відділу Супрун (підпис) Супрун К.О. (прізвище, ініціали) «04» січня 2010 р.

З інструкцією ознайомлений: Тишко (підпис) Тишко О.Л. (прізвище, ініціали) «04» січня 2010 р.

Додаток В

ІНФОРМАЦІЯ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

1. Стислий виклад проблеми

Маркетинговий підхід до розробки стратегії діяльності вітчизняного підприємства хлібопечення зумовлює удосконалення системи інформаційної підтримки управлінських рішень. Інструментом, що пов'язує всі аспекти управління та прямо впливає на його результативність є внутрішня звітність. Погоджуючись із необхідністю створення на підприємствах системи внутрішньої звітності, більшість практиків відчувають труднощі із визначенням об'єктів, суб'єктів, оптимального змісту та структури, форми надання внутрішньоуправлінської звітності.

2. Цілі та завдання наукового дослідження

Мета дослідження – оцінити пріоритетні напрями удосконалення внутрішньоуправлінської звітності на підприємствах хлібопечення України.

Досягненню поставленої мети сприяє комплексне розв'язання завдань:

- оцінка ролі бухгалтера та користувача облікової інформації в системі управління діяльністю підприємством,
- визначення суб'єктів управлінської звітності,
- вивчення нагальності включення до управлінських звітів необлікової інформації,
- дослідження перспективності впровадження системи управлінської звітності на підприємствах.

Метод дослідження: спеціально організоване спостереження – анкетування.

АНКЕТА

Вельмишановний учасник анкетування!

Пропонуємо Вам прийняти участь в анкетуванні з метою оцінки пріоритетних напрямів удосконалення системи внутрішньоуправлінської звітності на підприємствах України різних форм власності. Просимо щиро висловити Вашу позицію.

1. Як Ви вважаєте, чи повинен сучасний бухгалтер

(варіанти відповідей: так, ні, необов'язково)

- мати вищу освіту?

- постійно підвищувати кваліфікацію?
 - мати сертифікат бухгалтера?
 - володіти основами аналізу, організації контролю, управління?
- 2. Як Ви вважаєте, чи повинен внутрішній користувач облікової інформації – економіст, менеджер, ін.**
(варіанти відповідей: так, ні, необов'язково)
- мати вищу освіту?
 - постійно підвищувати кваліфікацію?
 - володіти основами обліку?
- 3. Чи виникала на Вашому підприємстві потреба у створенні форми документу, звіту для вирішення конкретного управлінського завдання?**
(варіанти відповідей: так, ні)
Якщо ТАК, то якої управлінської проблеми це стосувалось?
- 4. Чи вважаєте Ви доцільною розробку форм внутрішньої звітності для обґрунтування одиничних (або тих, що рідко відбуваються) управлінських рішень? Поясніть, будь ласка, Вашу думку.**
- 5. На Вашу думку, чи повинні макети управлінської звітності відображати крім облікових даних іншу інформацію, яка необхідна менеджеру для прийняття рішення?**
(підкресліть)
- ТАК. Така наочність прискорить обґрунтування рішення.
 - НІ. Це завантажуватиме документ. Необхідну додаткову інформацію менеджер може отримати із відповідних інших джерел.
 - інша думка _____
- 6. Хто, на Вашу думку, повинен розробляти макети управлінської звітності?** (підкресліть)
- Бухгалтер.
 - економіст, менеджер або інша посадова особа, на чий запит надається інформація.
 - головний бухгалтер (або його заступник).
 - керівники структурних підрозділів.
 - заступник керівника підприємства.
 - інша посадова особа (вказіть, будь ласка, хто саме).
 - в цьому немає потреби.

7. Які напрями удосконалення системи обліку Ви вважаєте перспективними для Вашого підприємства? (підкресліть)

- створення додаткових облікових реєстрів.
- створення системи управлінської звітності.
- підвищення кваліфікації бухгалтерів.
- розширення штату облікового апарату.
- автоматизація обліку.
- впровадження локальної комп'ютерної мережі, що поєднує всі ланки управління.
- впровадження додаткових рахунків синтетичного або аналітичного обліку.
- інше (*уточніть*).

Об'єкт дослідження (повна назва підприємства):

Посада, яку Ви обіймаєте:

Дякуємо за надані відповіді!

3. Опис вибірки сукупності

Об'єктом дослідження виступили 40 підприємств хлібопечення колективної форми власності з кількістю працівників облікового апарату не менше трьох осіб. В рівновеликих долях об'єктом дослідження обрані підприємства Дніпропетровської та Полтавської областей (рис. В.1):

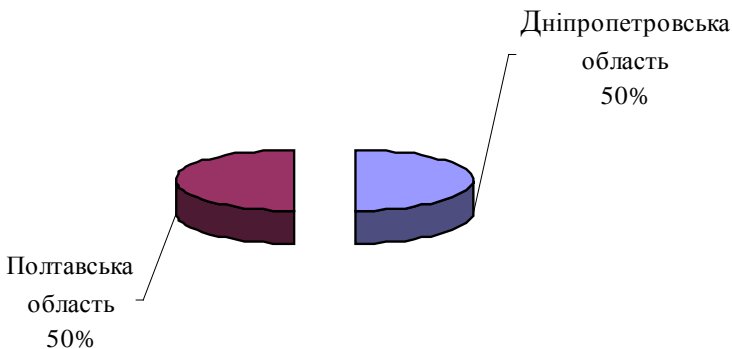


Рис. В.1. Розподіл одиниць вибірки за регіональною ознакою

4. Розподіл відповідей та аналіз результатів анкетного дослідження

4.1. Розподіл відповідей дослідження

Таблиця В.1

Розподіл відповідей анкетного дослідження

Питання анкети	Варіанти відповідей	Дніпропетровська область	Полтавська область	Всього	
				відповідей	%
1. Як Ви вважаєте, чи повинен сучасний бухгалтер					
– мати вищу освіту	так	20	16	36	90,0
	ні	0	0	0	0
	необов'язково	0	4	4	10,0
– постійно підвищувати кваліфікацію	так	20	20	40	100,0
	ні	0	0	0	0
	необов'язково	0	0	0	0
– мати сертифікат бухгалтера	так	18	4	22	55,0
	ні	0	2	2	5,0
	необов'язково	2	12	14	35,0
– володіти основами аналізу, організації контролю, управління	так	19	19	38	95,0
	ні	0	0	0	0
	необов'язково	1	1	2	5,0
2. Як Ви вважаєте, чи повинен внутрішній користувач облікової інформації – економіст, менеджер, ін.					
– мати вищу освіту	так	20	20	40	100,0
	ні	0	0	0	0
	необов'язково	0	0	0	0
– постійно підвищувати кваліфікацію	так	20	16	36	90,0
	ні	0	0	0	0
	необов'язково	0	4	4	10,0
– володіти основами обліку	так	17	16	33	82,5
	ні	0	0	0	0
	необов'язково	3	4	7	17,5
3. Чи виникала на вашому підприємстві потреба у створенні форми документу, звіту для вирішення конкретного управлінського завдання?	так	15	2	17	42,5
	ні	5	18	23	57,5
4. Чи вважаєте Ви необхідним розробку форм внутрішньої звітності для обґрунтування одиничних (або тих, що рідко відбуваються) управлінських рішень?	так	19	4	23	57,5
	ні	0	10	10	25,0

Питання анкети	Варіанти відповідей	Дніпропет- ровська область	Полтав- ська область	Всього	
				відпо- відей	%
5. На Вашу думку, чи повинні макети управлінської звітності відображати крім облікових даних іншу інформацію, яка необхідна менеджеру для прийняття рішення?	так	12	14	26	65,0
	ні	8	6	14	35,0
6. Хто, на Вашу думку, повинен розробляти макети управлінської звітності?					
бухгалтер	2	5	7	17,5	
економіст, менеджер або інша посадова особа, на чий запит надається інформація	18	9	27	67,5	
головний бухгалтер або його заступник	0	4	4	10,0	
керівники структурних підрозділів	0	1	1	2,5	
заступник керівника підприємства	0	0	0	0	
інша посадова особа	0	1	1	2,5	
в цьому немає потреби	0	0	0	0	
7. Які напрями удосконалення системи обліку Ви вважаєте перспективними для Вашого підприємства?					
створення додаткових облікових реєстрів	0	0	0	0	
створення системи управлінської звітності	12	8	20	50,0	
підвищення кваліфікації бухгалтерів	4	6	10	25,0	
розширення штату облікового апарату	0	3	3	7,5	
автоматизація обліку	4	4	8	20,0	
впровадження локальної комп'ютерної мережі, що поєднує всі ланки управління	12	6	18	45,0	
впровадження додаткових рахунків синтетичного або аналітичного обліку	0	0	0	0	

4.2. Аналіз результатів наукового дослідження

На думку 90 % респондентів сучасний бухгалтер повинен мати вищу освіту. 10% (представники підприємств Полтавської області) – відмічають необов'язковість відповідності такому критерію. Одночасно 100 % опитуваних вважають необхідним постійне підвищення кваліфікації бухгалтера, хоча тільки

55 % сприймають доцільною вимогу обов'язкової сертифікації. Втім 95 % респондентів відмітили бажаність володіння бухгалтером не тільки знаннями з бухгалтерського обліку, а й основами аналізу, організації контролю, управління.

Таким чином, менеджери більшості досліджуваних підприємств, з одного боку, висувають вимоги до бухгалтера як до висококваліфікованої особи, що володіє знаннями з основ управління. З іншого боку, – питання сертифікації, що є документальним підтвердженням відповідного рівня кваліфікації, досвіду, знань бухгалтера, не є нагальним для 45 % досліджуваних підприємств (в тому числі 35 % підприємств Полтавської області).

Вимоги, що висуваються до користувача облікової інформації більш однорідні за регіональним розподілом і складають: вища освіта (100 %), постійне підвищення кваліфікації (90 %) та володіння основами обліку (82,5 %). Це підтверджує погляди науковців, що процес розробки та впровадження управлінської звітності повинен мати зворотний контур «бухгалтер – менеджер».

Більш інтенсивний в цілому розвиток підприємств Дніпропетровської області в порівнянні з Полтавським регіоном зумовив різний розподіл відповідей на наступні два питання анкети. На 15 із 20 суб'єктів господарювання Дніпропетровської області виникла потреба у створенні форми документу, звіту для вирішення конкретного управлінського завдання, що стосувалося оперативної підготовки інформації про стан витрат, оптимізації залишків сировини на складах, різних проблем оперативного характеру. Серед підприємств Полтавської області було відмічено тільки два підприємства, що мали досвід у складанні відповідних форм.

57,5 % респондентів з огляду на функціонування в умовах жорсткої конкуренції вважають економічно виправданим розробку форм внутрішньої звітності для обґрунтування одиничних (або тих, що рідко відбуваються) управлінських рішень, що зумовлюють одержання економічних вигод. 25 % заперечують таку необхідність, мотивуючи збільшенням трудового навантаження на бухгалтера, керівника відповідної ланки та інших учасників розробки макету звіту. 7 осіб не надали відповіді на питання.

Більшість опитуваних (65 %) вважають, що розроблені макети управлінських звітів повинні містити повну інформацію для обґрунтування управлінського рішення менеджером. Підготовлена та надана у належному вигляді облікова та інша інформація прискорить прийняття рішення, підвищить ефективність його реалізації та дозволить швидше встановити та усунути причини невідповідностей за допомогою коригувальних дій.

На питання, хто повинен розробляти макети управлінських звітів, абсолютна більшість респондентів (67,5 %) відповіли, що економіст, менеджер або інша посадова особа, на чий запит надається інформація. Тим самим підтверджується ідея цілісності управління через реалізацію його основних функцій: обліку, аналізу, контролю, прийняття рішення, прогнозування, планування, інших.

17,5 % вважають основним суб'єктом створення макетів звітів бухгалтера, 10 % – головного бухгалтера або його заступника. Один респондент – керівника відповідного структурного підрозділу, один – іншу посадову особу – економіста з оплати праці, вважаючи, що саме ця ділянка найбільше потребує удосконалення організації роботи.

Цікавим є, що 50 % опитуваних вважають перспективним напрямом удосконалення обліку на підприємствах – створення системи управлінської звітності, 45 % – впровадження локальної комп'ютерної мережі, що поєднує всі ланки управління. 25 % наполягають, в першу чергу, на підвищенні кваліфікації бухгалтерів. 20 % вбачають підвищення ефективності обліку у впровадженні автоматизації. 7,5 % – у розширенні штату облікового апарату.

Отже, результати проведеного опитування свідчать, що створення ефективної системи управлінської звітності є одним із пріоритетних напрямів удосконалення обліку на підприємствах хлібопечення. Провідна роль у створенні макетів управлінської звітності належить менеджеру (користувачу інформації) та бухгалтеру (основному джерелу облікової інформації). Зміст управлінських звітів повинен бути націлений на обґрунтування конкретної управлінської проблеми.

Додаток Д

Підприємство Хлібозавод
 Цех основний
 Час зміни: початок 4³⁰ годин, закінчення 12³⁰ годин
 « 15 » січня 2010 р.
 Зав. виробництвом (ПБ) Сивоконь О.Д.

Відомість обліку відхилень витрачання сировини і матеріалів на виробництво хліба і хлібобулочних виробів у розрізі статей калькуляції № ВМ-1/ I

Вид готової продукції Хлібці висівкові подові Рецепт № 163
 за збірником рецептур _____

Статті калькуляції витрат сировини і допоміжних матеріалів	Од. виміру	Фактично	За рецептурою	Відхилення (+,-)	Ціна, грн	Перевитрата (+) або економія (-), грн	Причина відхилення (код)
<i>Борошно житнє</i>	кг	10	7,2	+2,8	0,80	+2,24	1Ц.ВМа..14 0.40
Всього:		10	7,2	+2,8	0,80	+2,24	

Зав виробництвом Сивоконь О.Д.
 Гол. технолог Крот О.М.
 Бухгалтер Лях М.М.
 Економіст Ростоцька В.О.

Продовж. дод. Д

Підприємство Хлібозавод
Цех основний
Час зміни: початок 4³⁰ годин, закінчення 12³⁰ годин
« 15 » січня 2010 р.
Зав. виробництвом (ПБ) Сивоконь О.Д.

**Відомість обліку відхилень витрачання сировини і
матеріалів на виробництво хліба і хлібобулочних виробів
у розрізі статей калькуляції № ВП-2/ 1**

Вид готової продукції Хліб «Нива» Рецепт № 58
за збірником рецептур _____

Статті калькуляції палива	Од. виміру	Фак- тично	За нор- мою	Відхи- лення (+,-)	Ціна, грн	Перевит- рата (+) або еко- номія (-), грн	Причина відхилен- ня (код)
<i>Паливо</i>	<i>м³</i>	<i>10</i>	<i>8</i>	<i>+2</i>	<i>1,10</i>	<i>+2,20</i>	<i>ІЦ.ВПа. 170.00</i>
Всього:		<i>10</i>	<i>8</i>	<i>+2</i>	<i>1,10</i>	<i>+2,20</i>	

Зав виробництвом Сивоконь О.Д
Гол. технолог Крот О.М.
Бухгалтер Лях М.М
Економіст Ростоцька В.О.

Продовж. дод. Д

Підприємство Хлібозавод
 Цех основний
 Час зміни: початок 4³⁰ годин, закінчення 12³⁰ годин
 «15» січня 2010 р.
 Зав. виробництвом (ПІБ) Сивоконь О.Д.

Відомість обліку відхилень виробничих витрат з оплати праці і відрахувань на соціальні заходи № ВОП-3 /1

Вид готової продукції Калач «Святковий»
 Рецепт № 125 за збірником рецептур _____

I. Розрахунок відхилень витрат на оплату праці (основна зарплата)

ПІБ працівника	Номенклатурний номер працівника	Фактично відпрацьований час	Час роботи за нормативами	Відхилення (+,-), год	Розцінка, грн	Перевитрата (+) або економія (-) витрат на оплату праці, грн	Причина відхилення (код)
<i>Цап О.О.</i>	0000123	6	8	-2	9,50	-19,00	01ВОП.200.40
Всього:						-19,00	

II. Розрахунок відхилень витрат на оплату праці (додаткова зарплата)

ПІБ працівника	Номенклатурний номер працівника	Статті додаткової зарплати, грн					
		Змінні			Постійні		
Всього:							

III. Розрахунок відхилень витрат на відрахування на соціальні заходи

Стаття витрат	Сума відхилення (+, -), грн
Відрахування у соціальні фонди	-6,65

Бухгалтер Лях М.М. Економіст Ростоцька В.О.

Продовж. дод. Д

Підприємство Хлібозавод
Цех основний
Час зміни: початок 4³⁰ годин, закінчення 12³⁰ годин
« 15 » січня 2010 р.
Зав. виробництвом (ПБ) Сивоконь О.Д.

Відомість обліку відхилень інших змінних виробничих витрат на виробництво хліба і хлібобулочних виробів № ВІн-4 /

Вид готової продукції Рулетики «Загадка»
Рецепт № 92 за збірником рецептур

Статті калькуляції	Фактично списано на виробництво, грн	За нормативом підлягає списанню у виробництво, грн	Перевитрата (+) або економія (-) витрат, грн	Причина відхилення (код)
<i>Ін. зм. витрати</i>	<i>126,00</i>	<i>132,00</i>	<i>-6,00</i>	<i>ІБ.Віз.200.43</i>
Всього:	<i>126,00</i>	<i>132,00</i>	<i>-6,00</i>	

Бухгалтер Лях М.М. Економіст Ростоцька В.О.

Продовж. дод. Д

Підприємство Хлібозавод
Цех основний
Час зміни: початок 4³⁰ годин, закінчення 12³⁰ годин
« 15 » січня 2010 р.
Зав. виробництвом (ПБ) Сивоконь О.Д.

**Відомість обліку відхилень інших змінних
загальновиробничих витрат на виробництво хліба і
хлібобулочних виробів № ВІн-5 / ___**

Вид готової продукції Хлібці висівкові подові
Рецепт № 163 за збірником рецептур _____

Статті калькуляції	Фактично списано на виробництво, грн	За нормативом підлягає списанню у виробництво, грн	Перевитрата (+) або економія (-) витрат, грн	Причина відхилення (код)
<i>Витрати з/в змінні</i>	<i>12,00</i>	<i>14,00</i>	<i>-2,00</i>	<i>1Б.Віз.200.30</i>
Всього:	<i>12,00</i>	<i>14,00</i>	<i>-2,00</i>	

Бухгалтер Лях М.М. Економіст Ростоцька В.О.

Продовж. дод. Д

Підприємство Хлібозавод
Цех основний
Час зміни: початок 4³⁰ годин, закінчення 12³⁰ годин
« 15 » січня 2010 р.
Зав. виробництвом (ПБ) Сивоконь О.Д.

**Відомість обліку відхилень інших постійних
загальновиробничих витрат на виробництво хліба і
хлібобулочних виробів № ВІн-6 / ___**

Вид готової продукції Хлібці висівкові подові
Рецепт № 163 за збірником рецептур _____

Статті калькуля- ції	Фактично списано на виробництво, грн	За нормати- вом підлягає списанню у виробництво, грн	Перевитра- та (+) або економія (-) витрат, грн	Причина відхилення (код)
<i>МШП</i>	<i>120,00</i>	<i>140,00</i>	<i>-20,00</i>	<i>ІБ.Віз.200.30</i>
Всього:	<i>120,00</i>	<i>140,00</i>	<i>-20,00</i>	

Бухгалтер Лях М.М. Економіст Ростоцька В.О.

Додаток Е

Підприємство Хлібозавод

Цех основний

Час зміни: початок 4³⁰ годин, закінчення 12³⁰ годин

« 15 » січня 2007 р.

Зав. виробництвом (ПІБ) Сивоконь О.Д.

Калькуляція неповної виробничої собівартості хліба і хлібобулочних виробів

Вид продукції	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Відрахування до фондів соціального страхування	Інші змінні прямі виробничі витрати			Неповна собівартість	Інші змінні витрати			Всього інших змінних витрат	Постійні витрати	Всього повна собівартість
				5	6	7		9	10	11			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
<i>Хлібці висівкові подові</i>	30,35	1,78	0,67				32,8	3,2			3,2	3,9	39,9
Всього:	30,35	1,78	0,67				32,8	3,2			3,2	3,9	39,9
На 1 тону							1 366,7						1 662,5

Кількість прикладених відомостей обліку відхилень 1 шт.

Бухгалтер Лях М.М.

Гол. бухгалтер Суденко О.О.

« 15 » січня 2010 р.

« 15 » січня 2010 р.

Економіст Ростоцька В.О.

« 15 » січня 2010 р.

Додаток Ж

Підприємство Хлібозавод

Основних цех

Бюджет реалізації та графік надходження грошових коштів / 20__ рік

1. Бюджет реалізації

Продукція	Вага, кг	Січень			Лютий			Березень	Усього за I квартал	
		Обсяг реалізації, кг	Ціна за од., грн	Дохід від реалізації, грн	Обсяг реалізації, кг	Ціна за од., грн	Дохід від реалізації, грн	Дохід від реалізації, грн	Обсяг реалізації, кг	Дохід від реалізації, грн
Паляниця «Нікопольська»	0,650	54 947,10	1,12	94 396,30	47 147,10	1,12	81 238,08	81 238,08	149 241,30	256 872,46
Хліб Жовтневий под	0,650	32 618,30	1,12	56 036,57	27 418,30	1,12	47 243,84	47 243,84	87 454,90	150 524,25
Усього хліб в/г		87 565,40	х	150 432,87	74 565,40	х	128 481,92	128 481,92	236 696,20	407 396,71
Хлібці вис под	0,300	825,00	0,52	1 420,83	789,00	0,52	1 367,6	1 367,6	2 403,00	4 156,03
Хліб «Хуторський»	0,800	86 162,40	0,78	84 367,35	78 162,40	0,78	76 208,34	76 208,34	242 487,20	236 784,03
Хліб «Нива»	0,600	322 110,60	0,98	527 903,46	319 710,60	0,98	522 193,98	522 193,98	961 531,80	1 572 291,42
Хліб «Стаханівський»	0,350	1 334,55	0,46	1 747,62	1 317,05	0,46	1 730,98	1 730,98	3 968,65	5 209,58
Усього хліб I/г		410 432,55	х	615 439,26	399 979,05	х	601 500,9	601 500,9	1 210 390,65	1 818 441,06
Хала з маком	0,400	3 229,60	0,88	7 064,75	3 229,60	0,88	7 105,12	7 105,12	9 688,80	21 274,99
Ріжок «Алтайський»	0,080	3 206,00	0,21	8 348,96	3 208,80	0,21	8 423,1	8 423,1	9 623,60	25 195,16
Пампушки «Криворізькі»	0,500	1 187,00	1,29	3 066,42	1 204,50	1,29	3 107,61	3 107,61	3 596,00	9 281,64
Батон нарізний	0,470	74 894,03	1,10	175 283,90	65 494,03	1,1	153 283,9	153 283,9	205 882,09	481 851,70
Усього булок		7 622,60	х	193 764,03	7 642,90	х	171 919,73	171 919,73	228 790,49	537 603,49
Усього здоби		18 721,66	х	62 146,12	17 341,06	х	60 334,26	60 334,26	53 403,77	182 814,64
Усього по цеху		524 342,21	х	1 021 782,28	499 528,41	х	962 236,81	962 236,81	1 729 281,11	2 946 255,90

Продовж. дод. Ж

Підприємство Хлібозавод

Основних цех

Бюджет реалізації та графік надходження грошових коштів / 20__ рік

1. Бюджет реалізації

Продукція	Вага, кг	Усього за I квартал		Усього за II квартал		Усього за III квартал		Усього за IV квартал		Усього за 2007 рік	
		Обсяг реалізації, кг	Дохід від реалізації, грн	Обсяг реалізації, кг	Дохід від реалізації, грн	Обсяг реалізації, кг	Дохід від реалізації, грн	Обсяг реалізації, кг	Дохід від реалізації, грн	Обсяг реалізації, кг	Дохід від реалізації, грн
Паляниця «Нікопольська»	0,650	149 241,30	256 872,46	139 491,30	240 354,24	137 866,30	237 554,24	139 491,30	396 670,4	566 090,20	1 131 451,34
Хліб Жовтневий под	0,650	87 454,90	150 524,25	81 604,90	140 611,52	81 149,90	139 827,52	81 604,90	233 195,2	331 814,60	664 158,49
Усього хліб в/г		236 696,20	407 396,71	221 096,20	380 965,76	219 016,20	377 381,76	221 096,20	629 865,6	897 904,80	1 795 609,83
Хлібці вис под	0,300	2 403,00	4 156,03	2 307,00	3 998,8	2 277,00	3 946,8	2 307,00	6 578	9 294,00	18 679,63
Хліб «Хуторський»	0,800	242 487,20	236 784,03	230 487,20	224 725,02	228 487,20	222 775,02	230 487,20	371 291,7	931 948,80	1 055 575,77
Хліб «Нива»	0,600	961 531,80	1 572 291,42	941 131,80	1 537 181,94	932 131,80	1 522 481,94	941 131,80	2 537 469,9	3 775 927,20	7 169 425,20
Хліб «Стаханівський»	0,350	3 968,65	5 209,58	3 811,15	5 008,94	3 657,15	4 806,54	3 811,15	8 084,5	15 248,10	23 109,56
Усього хліб І/г		1 210 390,65	1 818 441,06	1 177 737,15	1 770 914,7	1 166 553,15	1 754 010,3	1 177 737,15	2 923 424,1	4 732 418,10	8 266 790,16
Хала з маком	0,400	9 688,80	21 274,99	9 688,80	21 315,36	9 704,80	21 350,56	9 688,80	35 560,8	38 771,20	99 501,71
Ріжок «Алтайський»	0,080	9 623,60	25 195,16	9 626,40	25 269,3	9 434,40	24 765,3	9 626,40	41 611,5	38 310,80	116 841,26
Пампушки «Криворізькі»	0,500	3 596,00	9 281,64	3 613,50	9 322,83	3 563,50	9 193,83	3 613,50	15 409,05	14 386,50	43 207,35
Батон нарізний	0,470	205 882,09	481 851,70	196 482,09	459 851,7	197 346,89	46 1875,7	196 482,09	768 443,5	796 193,16	2 172 022,60
Усього булок		228 790,49	537 603,49	219 410,79	515 759,19	220 049,59	517 185,39	219 410,79	861 024,85	887 661,66	2 431 572,92
Усього здоби		53 403,77	182 814,64	52 187,17	181 634,42	52 477,05	18 3201,4	52 211,17	304 634,84	210 279,14	852 285,30
Усього по цеху		1 729 281,11	2 946 255,90	1 670 431,31	2 849 274,07	1 658 095,99	2 831 778,85	1 670 455,31	4 718 949,39	6 728 263,70	13 346 258,21

Продовж. дод. Ж

2. Графік надходження грошових коштів

Групи продукції	Дебіторська заборгованість на 01.01.	Січень	Лютий	Березень	Усього за I квартал
Усього хліб в/г	5 741 750,85	3 013 786,65	3 000 454,89	128 481,92	6 142 723,46
Усього хліб 1/г	5 741 749,20	3 455 541,90	3 473 072,42	601 500,90	7 530 115,22
Усього булок	3 280 999,95	1 824 575,80	1 813 511,92	171 919,73	3 810 007,45
Усього здоби	1 640 500,00	879 288,81	880 674,85	60 334,26	1 820 297,93
Усього по цеху	16 405 000,00	9 173 193,17	9 167 714,08	962 236,81	19 303 144,06

Групи продукції	Дебіторська заборгованість на 01.01. __	Усього за I квартал	Усього за II квартал	Усього за III квартал	Усього за IV квартал	Усього за 20__ рік	Дебіторська заборгованість на 31.12. __
Усього хліб в/г	5 741 750,85	6 142 723,46	381 077,76	377 381,76	380 853,76	7 282 036,74	6 424,10
Усього хліб 1/г	5 741 749,20	7 530 115,22	1 771 754,40	1 754 010,30	1 770 075,00	12 825 954,92	30 075,05
Усього булок	3 280 999,95	3 810 007,45	515 759,19	517 185,39	515 759,19	5 358 711,22	8 595,99
Усього здоби	1 640 500,00	1 820 297,93	181 618,63	183 193,07	181 791,82	2 366 901,45	3 016,71
Усього по цеху	16 405 000,00	19 303 144,06	2 850 209,98	2 831 770,52	2 848 479,77	27 833 604,33	48 111,84

Додаток И

Підприємство Хлібозавод

Основних цех

Бюджет виробництва (кг) / 20__ рік

Продукція	Вага, кг	Січень	Лютий	Березень	Усього за I квартал	Усього за II квартал	Усього за III квартал	Усього за IV квартал	Усього за 20 рік
Паляниця Нікопольська	0,650	54 947,10	47 147,10	47 147,10	149 241,30	139 491,30	137 866,30	139 491,30	566 090,20
Хліб Жовтневий под	0,650	32 618,30	27 418,30	27 418,30	87 454,90	81 604,90	81 149,90	81 604,90	331 814,60
Усього хліб в/г		87 565,40	74 565,40	74 565,40	236 696,20	221 096,20	219 016,20	221 096,20	897 904,80
Хлібці вис под	0,300	825,00	789,00	789,00	2 403,00	2 307,00	2 277,00	2 307,00	9 294,00
Хліб Хуторський	0,800	86 162,40	78 162,40	78 162,40	242 487,20	230 487,20	228 487,20	230 487,20	931 948,80
Хліб Нива	0,600	322 110,60	319 710,60	319 710,60	961 531,80	941 131,80	932 131,80	941 131,80	3 775 927,20
Хліб Стаханівський	0,350	1 334,55	1 317,05	1 317,05	3 968,65	3 811,15	3 657,15	3 811,15	15 248,10
Усього хліб 1/г		410 432,55	399 979,05	399 979,05	1 210 390,65	1 177 737,15	1 166 553,15	1 177 737,15	4 732 418,10
Хала з маком	0,400	3 229,60	3 229,60	3 229,60	9 688,80	9 688,80	9 704,80	9 688,80	38 771,20
Ріжок Алтайський	0,080	3 206,00	3 208,80	3 208,80	9 623,60	9 626,40	9 434,40	9 626,40	38 310,80
Пампушки Криворізькі	0,500	1 187,00	1 204,50	1 204,50	3 596,00	3 613,50	3 563,50	3 613,50	14 386,50
Батон нарізний	0,470	74 894,03	65 494,03	65 494,03	205 882,09	196 482,09	197 346,89	196 482,09	796 193,16
Усього булок		82 516,63	73 136,93	73 136,93	22 908,40	219 410,79	220 049,59	219 410,79	887 661,66
Усього здоби		18 721,66	17 341,06	17 341,06	53 403,77	52 187,17	52 477,05	52 211,17	210 279,14
Усього по цеху		599 236,24	565 022,44	565 022,44	1 523 399,02	1 670 431,31	1 658 095,99	1 670 455,31	6 728 263,70

Додаток К

Підприємство Хлібозавод

Основних цех

Бюджет матеріальних витрат та графік грошових виплат/ 20__ рік

1. Бюджет матеріальних витрат

Продукція	Вага, кг	Січень			Лютий	Березень	Усього за I квартал
		Обсяг виробництва, кг	Матеріальні витрати на 1 кг, грн	Матеріальні витрати усього, грн	Матеріальні витрати усього, грн	Матеріальні витрати усього, грн	Матеріальні витрати усього, грн
Паляниця «Нікопольська»	0,650	54 947,10	1,34	73 629,11	63 177,11	63 177,11	199 983,34
Хліб Жовтневий под	0,650	32 618,30	1,31	42 729,97	35 917,97	35 917,97	114 565,92
Усього хліб в/г		87 565,40	х	116 359,09	99 095,09	99 095,09	314 549,26
Хлібці вис под	0,300	825,00	1,29	1 064,25	1 017,81	1 017,81	3 099,87
Хліб «Хуторський»	0,800	86 162,40	0,73	62 898,55	57 058,55	57 058,55	177 015,66
Хліб «Нива»	0,600	322 110,60	1,31	421 964,89	418 820,89	418 820,89	1 259 606,66
Хліб «Стаханівський»	0,350	1 334,55	0,98	1 307,86	1 290,71	1 290,71	3 889,28
Усього хліб I/г		410 432,55	х	487 235,55	478 187,96	478 187,96	1 443 611,46
Хала з маком	0,400	3 229,60	1,50	4 844,40	4 844,40	4 844,40	14 533,20
Ріжок «Алтайський»	0,080	3 206,00	1,54	4 937,24	4 941,55	4 941,55	14 820,34
Пампушки «Криворізькі»	0,500	1 187,00	1,69	2 006,03	2 035,61	2 035,61	6 077,24
Батон нарізний	0,470	74 894,03	1,48	110 843,16	96 931,16	96 931,16	304 705,49
Усього булок		82 516,63	х	122 630,83	108 752,72	108 752,72	340 136,28
Усього здоби		18 721,66	х	38 558,25	35 980,42	35 980,42	110 519,09
Усього по цеху		599 236,24	х	764 783,72	722 016,18	722 016,18	2 208 816,09

Продовж. дод. К

Підприємство Хлібо завод

Основних цех

Бюджет матеріальних витрат та графік грошових виплат/ 20__ рік

1. Бюджет матеріальних витрат

Продукція	Вага, кг	Усього за	Усього за	Усього за	Усього за	Усього за 20__
		I квартал	II квартал	III квартал	IV квартал	рік
		Матеріальні витрати усього, грн	Матеріальні витрати усього, грн	Матеріальні витрати усього, грн	Матеріальні витрати усього, грн	Матеріальні витрати усього, грн
Паляниця «Нікопольська»	0,650	199 983,34	186 918,34	184 740,84	186 918,34	758 560,87
Хліб Жовтневий под	0,650	114 565,92	106 902,42	106 306,37	106 902,42	434 677,13
Усього хліб в/г		314 549,26	293 820,76	291 047,21	293 820,76	1 193 237,99
Хлібці вис под	0,300	3 099,87	2 976,03	2 937,33	2 976,03	11 989,26
Хліб «Хуторський»	0,800	177 015,66	168 255,66	166 795,66	168 255,66	680 322,62
Хліб «Нива»	0,600	1 259 606,66	1 232 882,66	1 221 092,66	1 232 882,66	4 946 464,63
Хліб «Стаханівський»	0,350	3 889,28	3 734,93	3 584,01	3 734,93	14 943,14
Усього хліб I/г		1 443 611,46	1 407 849,27	1 394 409,65	1 407 849,27	5 653 719,65
Хала з маком	0,400	14 533,20	14 533,20	14 557,20	14 533,20	58 156,80
Ріжок «Алтайський»	0,080	14 820,34	14 824,66	14 528,98	14 824,66	58 998,63
Пампушки «Криворізькі»	0,500	6 077,24	6 106,82	6 022,32	6 106,82	24 313,19
Батон нарізний	0,470	304 705,49	290 793,49	292 073,40	290 793,49	1 178 365,88
Усього будок		340 136,28	326 258,16	327 181,89	326 258,16	1 319 834,49
Усього здоби		110 519,09	108 287,57	60 808,92	108 334,85	387 950,44
Усього по цеху		2 208 816,09	2 136 215,77	2 073 447,67	2 136 263,05	8 554 742,58

Продовж. дод. К

Підприємство Хлібозавод
Основних цех

Бюджет матеріальних витрат та графік грошових виплат/ 20__ рік

2. Графік грошових виплат (грн)

Групи продукції	Кредиторська заборгованість на 01.01. __	Січень	Лютий	Березень	Усього за I квартал
Усього хліб в/г	0,00	112 906,29	99 095,09	99 095,09	311 096,46
Усього хліб 1/г	0,00	485 426,03	478 187,96	478 187,96	1 441 801,94
Усього булок	0,00	119 855,21	108 752,72	108 752,72	337 360,65
Усього здоби	0,00	38 042,69	35 980,42	35 980,42	110 003,52
Усього по цеху	0,00	756 230,21	722 016,18	722 016,18	2 200 262,58

Групи продукції	Кредиторська заборгованість на 01.01.	Усього за I квартал	Усього за II квартал	Усього за III квартал	Усього за IV квартал	Усього за 20__ рік	Кредиторська заборгованість на 31.12. __
Усього хліб в/г	0,00	311 096,46	293 370,18	291 151,34	297 620,01	1 193 237,99	0,00
Усього хліб 1/г	0,00	1 441 801,94	1 405 169,58	1 394 417,88	1 412 330,25	5 653 719,65	0,00
Усього булок	0,00	337 360,65	326 350,54	327 089,52	329 033,79	1 319 834,49	0,00
Усього здоби	0,00	110 003,52	108 364,32	108 940,23	108 803,97	436 112,04	0,00
Усього по цеху	0,00	2 200 262,58	2 133 254,62	2 121 598,97	2 147 788,02	8 602 904,18	0,00

Додаток Л

Підприємство Хлібозавод

Основних

цех

Бюджет витрат з оплати праці / 20__ рік

Продукція	Вага, кг	Січень			Лютий	Березень	Усього за I квартал	Усього за II квартал	Усього за III квартал	Усього за IV квартал	Усього за 20__ рік
		Обсяг виробництва, кг	Загальні витрати оплати праці на 1 т, грн	Витрати на оплату праці усього, грн							
Паляниця Нікопольська	0,650	54 947,10	74,01	4 066,63	3 489,36	3 489,36	11 045,35	10 323,75	11 637,29	11 774,46	44 780,85
Хліб Жовтневий под	0,650	32 618,30	74,01	2 414,08	2 029,23	2 029,23	6 472,54	6 039,58	6 849,86	6 888,27	26 250,25
Усього хліб в/г		87 565,40	х	6 480,72	5 518,59	5 518,59	17 517,89	16 363,33	18 487,16	18 662,73	71 031,10
Хлібці вис под	0,300	825,00	74,01	61,06	58,39	58,39	177,85	170,74	192,20	194,73	735,52
Хліб Хуторський	0,800	86 162,40	74,01	6 376,88	5 784,80	5 784,80	17 946,48	17 058,36	19 286,60	19 455,42	73 746,86
Хліб Нива	0,600	322 110,60	74,01	23 839,41	23 661,78	23 661,78	71 162,97	69 653,16	78 681,25	79 440,94	298 938,31
Хліб Стаханівський	0,350	1 334,55	74,01	98,77	97,47	97,47	293,72	282,06	308,70	321,70	1 206,18
Усього хліб 1/г		410 432,55	х	30 376,11	29 602,45	29 602,45	89 581,01	87 164,33	98 468,75	99 412,79	374 626,88
Хала з маком	0,400	3 229,60	74,01	239,02	239,02	239,02	717,07	717,07	819,18	817,83	3 071,15
Ріжок Алтайський	0,080	3 206,00	74,01	237,28	237,48	237,48	712,24	712,45	796,36	812,56	3 033,61
Пампушки Криво-різькі	0,500	1 187,00	74,01	87,85	89,15	89,15	266,14	267,44	300,80	305,02	1 139,39
Батон нарізний	0,470	74 894,03	74,01	5 542,91	4 847,21	4 847,21	15 237,33	14 541,64	16 658,05	16 585,05	63 022,08
Усього булок		82 516,63	х	6 107,06	5 412,86	5 412,86	16 932,78	16 238,59	18 574,39	18 520,46	70 266,23
Усього здоби		18 721,66	х	1 385,59	1 283,41	1 283,41	3 952,41	3 862,37	4 429,59	4 407,14	16 651,52
Усього по цеху		599 236,24	х	44 349,47	41 817,31	41 817,31	127 984,09	123 628,62	139 959,88	141 003,13	532 575,73

Додаток М

Підприємство Хлібозавод
Основних цех

Бюджет загальноновиробничих витрат та графік грошових виплат/ 20__ рік

1. Бюджет загальноновиробничих витрат

Продукція	Вага, кг	Січень				Лютий	Березень	Усього за I квартал	Усього за II квартал	Усього за III квартал	Усього за IV квартал	Усього за 20__ рік
		Обсяг виробництва, кг	Змінні витрати, грн	Постійні витрати, грн	Загальноновиробничі витрати усього, грн							
Паляниця Нікопольська	0,650	54 947,10	2 252,83	6 617,82	8 870,66	7 893,49	7 893,49	24 657,64	23 649,17	23 533,38	23 648,43	95 488,63
Хліб Жовтневий под	0,650	32 618,30	1 337,35	3 928,55	5 265,90	4 590,45	4 590,45	14 446,79	13 835,71	13 852,06	13 835,28	55 969,84
Усього хліб в/г		87 565,40	3 590,18	10 546,37	14 136,55	12 483,94	12 483,94	39 104,43	37 484,88	37 385,44	37 483,71	151 458,47
Хлібці вис под	0,300	825,00	33,83	99,36	133,19	132,10	132,10	397,38	391,10	388,68	391,08	1 568,24
Хліб Хуторський	0,800	86 162,40	3 532,66	10 377,39	13 910,05	13 086,16	13 086,16	40 082,37	39 075,67	39 002,15	39 074,45	157 234,64
Хліб Нива	0,600	322 110,60	13 206,53	38 794,97	52 001,51	53 526,81	53 526,81	159 055,13	159 553,08	159 112,39	159 548,12	637 268,72
Хліб Стаханівський	0,350	1 334,55	54,72	160,73	215,45	220,50	220,50	656,46	646,04	624,26	646,03	2 572,79
Усього хліб I/г		410 432,55	16 827,73	49 432,46	66 260,20	66 965,57	66 965,57	200 191,34	199 665,89	199 127,48	199 659,68	798 644,39
Хала з маком	0,400	3 229,60	132,41	388,97	521,39	540,71	540,71	1 602,80	1 642,77	1 656,58	1 642,72	6 544,88
Ріжок Алтайський	0,080	3 206,00	131,45	386,13	517,58	537,23	537,23	1 592,03	1 632,19	1 610,42	1 632,14	6 466,78
Пампушки Криворізькі	0,500	1 187,00	48,67	142,96	191,63	201,66	201,66	594,95	612,68	608,28	612,66	2 428,57
Батон нарізний	0,470	74 894,03	3 070,66	9 020,23	12 090,89	10 965,19	10 965,19	34 021,26	33 314,24	33 686,62	33 313,19	134 335,32
Усього булок		82 516,63	3 383,18	9 938,30	13 321,48	12 244,78	12 244,78	37 811,04	37 201,88	37 561,90	37 200,72	149 775,54
Усього здоби		18 721,66	767,59	2 254,83	3 022,42	2 903,29	2 903,29	8 828,99	8 848,69	8 957,70	8 852,51	35 487,90
Усього по цеху		599 236,24	24 568,69	63 151,73	87 720,42	86 317,65	94 597,58	268 635,65	283 201,35	283 032,52	283 196,62	1 118 066,13

Продовж. дод. М

Підприємство Хлібозавод
Основних цех

2. Графік грошових виплат (грн)

Показник	Кредиторська заборгованість на 01.01. __	Січень	Лютий	Березень	Усього за I квартал
Усього по цеху	0,00	55 700,12	54 297,35	62 577,28	172 574,75

Показник	Кредиторська заборгованість на 01.01. __	Усього за I квартал	Усього за II квартал	Усього за III квартал	Усього за IV квартал	Усього за 20__ рік	Кредиторська заборгованість на 31.12. __
Усього по цеху	0,00	172 574,75	187 140,45	186 971,62	187 135,72	733 822,53	0,00

Додаток Н

Підприємство Хлібозавод
Основних цех

Бюджет адміністративних витрат та витрат на збут та графік грошових виплат / 20__ рік

1. Бюджет адміністративних витрат та витрат на збут

Продукція	Вага, кг	Січень				Лютий	Березень	Усього за I квартал	Усього за II квартал	Усього за III квартал	Усього за IV квартал	Усього за 20__ рік
		Обсяг виробництва, кг	Змінні витрати, грн	Постійні витрати, грн	Витрати усього, грн							
Паляниця Нікопольська	0,650	54 947,10	1 043,99	15 455,60	16 499,60	14 816,17	14 816,17	46 131,93	44 525,03	44 379,33	44 524,35	179 560,64
Хліб Жовтневий под	0,650	32 618,30	619,75	9 174,92	9 794,67	8 616,31	8 616,31	27 027,29	26 049,16	26 122,28	26 048,76	105 247,49
Усього хліб в/г		87 565,40	1 663,74	24 630,53	26 294,27	23 432,48	23 432,48	73 159,22	70 574,20	70 501,61	70 573,10	284 808,13
Хлібці вис под	0,300	825,00	15,68	232,06	247,73	247,95	247,95	743,63	736,32	732,97	736,30	2 949,22
Хліб Хуторський	0,800	86 162,40	1 637,09	24 235,89	25 872,98	24 562,85	24 562,85	74 998,67	73 568,61	73 550,42	73 567,47	295 685,17
Хліб Нива	0,600	322 110,60	6 120,10	90 603,76	96 723,86	100 470,34	100 470,34	297 664,54	300 393,25	300 054,82	300 388,62	1 198 501,23
Хліб Стаханівський	0,350	1 334,55	25,36	375,38	400,74	413,89	413,89	1 228,52	1 216,29	1 177,23	1 216,27	4 838,31
Усього хліб 1/г		410 432,55	7 798,22	115 447,09	123 245,31	125 695,02	125 695,02	374 635,35	375 914,46	375 515,45	375 908,66	1 501 973,92
Хала з маком	0,400	3 229,60	61,36	908,43	969,79	1 014,91	1 014,91	2 999,62	3 092,96	3 123,99	3 092,91	12 309,49
Ріжок Алтайський	0,080	3 206,00	60,91	901,79	962,70	1 008,38	1 008,38	2 979,46	3 073,04	3 036,93	3 072,99	12 162,42
Пампушки Криворізькі	0,500	1 187,00	22,55	333,88	356,43	378,52	378,52	1 113,47	1 153,54	1 147,09	1 153,52	4 567,63
Батон нарізний	0,470	74 894,03	1 422,99	21 066,31	22 489,29	20 581,76	20 581,76	63 652,82	62 723,09	63 526,39	62 722,11	252 624,41
Усього булок		82 516,63	1 567,82	23 210,40	24 778,22	22 983,57	22 983,57	70 745,37	70 042,63	70 834,40	70 041,54	281 663,94
Усього здоби		18 721,66	355,71	5 266,06	5 621,77	5 449,50	5 449,50	16 520,76	16 660,15	16 892,46	16 667,61	66 740,98
Усього по цеху		599 236,24	11 385,49	168 554,07	179 939,56	177 560,57	177 560,57	535 060,70	533 191,43	533 743,93	533 190,91	2 135 186,97

Продовж. дод. Н

Підприємство Хлібозавод

Основних цех

Бюджет адміністративних витрат та витрат на збут та графік грошових виплат / 20__ рік

2. Графік грошових виплат (грн)

Показник	Кредиторська заборгованість на 01.01.__	Січень	Лютий	Березень	Усього за I квартал
Усього по цеху	0,00	126 696,16	124 317,17	124 317,17	375 330,50

Показник	Кредиторська заборгованість на 01.01.__	Усього за I квартал	Усього за II квартал	Усього за III квартал	Усього за IV квартал	Усього за 20__ рік	Кредиторська заборгованість на 31.12.__
Усього по цеху	0,00	375 330,50	373 461,23	374 013,73	373 460,71	1 496 266,17	0,00

Додаток П

Підприємство Хлібозавод
 Основних цех
 Бюджет собівартості (грн) / 20__ рік

Продукція	Вага, кг	Січень								
		Обсяг виробництва, кг	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці усього, грн	Неповна собівартість усього	Неповна собівартість одиниці продукції	Інші змінні витрати	Постійні витрати	Повна собівартість усього	Повна собівартість одиниці продукції
Паляниця Нікопольська	0,650	54 947,10	73 629,11	4 066,63	77 695,75	0,92	3 296,83	22 073,43	103 066,00	1,22
Хліб Жовтневий под	0,650	32 618,30	42 729,97	2 414,08	45 144,05	0,90	1 957,10	13 103,47	60 204,62	1,20
Усього хліб в/г		87 565,40	116 359,09	6 480,72	122 839,80	0,00	5 253,92	35 176,90	163 270,62	х
Хлібці вис под	0,300	825,00	1 064,25	61,06	1 125,31	0,41	49,50	331,42	1 506,23	0,55
Хліб Хуторський	0,800	86 162,40	62 898,55	6 376,88	69 275,43	0,64	5 169,74	34 613,28	109 058,46	1,01
Хліб Нива	0,600	322 110,60	421 964,89	23 839,41	445 804,29	0,83	19 326,64	129 398,73	594 529,66	1,11
Хліб Стаханівський	0,350	1 334,55	1 307,86	98,77	1 406,63	0,37	80,07	536,12	2 022,82	0,53
Усього хліб І/г		410 432,55	487 235,55	30 376,11	517 611,66	0,00	24 625,95	164 879,55	707 117,16	х
Хала з маком	0,400	3 229,60	4 844,40	239,02	5 083,42	0,63	193,78	1 297,40	6 574,60	0,81
Ріжок Алтайський	0,080	3 206,00	4 937,24	237,28	5 174,52	0,13	192,36	1 287,92	6 654,79	0,17
Пампушки Криворізькі	0,500	1 187,00	2 006,03	87,85	2 093,88	0,88	71,22	476,84	2 641,94	1,11
Батон нарізний	0,470	74 894,03	110 843,16	5 542,91	116 386,07	0,73	4 493,64	30 086,54	150 966,25	0,95
Усього булок		82 516,63	122 630,83	6 107,06	128 737,89	0,00	4 951,00	33 148,70	166 837,59	х
Усього здоби		18 721,66	38 558,25	1 385,59	39 943,84	0,00	1 123,30	7 520,89	48 588,03	х
Усього по цеху		599 236,24	764 783,72	44 349,47	809 133,19	0,00	35 954,17	231 705,80	1 076 793,17	х

Продовж. дод. II

Підприємство Хлібозавод
Основних цех
Бюджет собівартості (грн) / 20__ рік

Продукція	Вага, кг	Усього за I квартал	Усього за II квартал	Усього за III квартал	Усього за IV квартал	Усього за 20__ рік
		Повна собівартість	Повна собівартість	Повна собівартість	Повна собівартість	Повна собівартість
Паляниця Нікопольська	0,650	281 818,26	265 416,30	264 290,85	266 865,58	1 078 390,99
Хліб Жовтневий под	0,650	162 512,54	152 826,87	153 130,57	153 674,72	622 144,70
Усього хліб в/г		444 330,80	418 243,17	417 421,42	420 540,31	1 700 535,70
Хлібці вис под	0,300	4 418,72	4 274,18	4 251,18	4 298,15	17 242,24
Хліб Хуторський	0,800	310 043,18	297 958,29	298 634,83	300 353,00	1 206 989,30
Хліб Нива	0,600	1 787 489,30	1 762 482,15	1 758 941,12	1 772 260,33	7 081 172,89
Хліб Стаханівський	0,350	6 067,97	5 879,32	5 694,20	5 918,92	23 560,42
Усього хліб 1/г		2 108 019,17	2 070 593,94	2 067 521,33	2 082 830,40	8 328 964,85
Хала з маком	0,400	19 852,69	19 986,00	20 156,96	20 086,66	80 082,31
Ріжок Алтайський	0,080	20 104,07	20 242,34	19 972,68	20 342,35	80 661,45
Пампушки Криворізькі	0,500	8 051,80	8 140,47	8 078,48	8 178,01	32 448,77
Батон нарізний	0,470	417 616,90	401 372,46	405 944,46	403 413,85	1 628 347,68
Усього булок		465 625,47	449 741,27	454 152,58	452 020,88	743 120,79
Усього здоби		139 821,26	137 658,79	139 250,27	138 262,12	554 992,43
Усього по цеху		3 140 496,53	3 076 237,17	3 078 345,60	3 093 653,71	11 327 613,77

Додаток Р

Підприємство Хлібозавод

Основних цех

Бюджет фінансових результатів, грн / 20__ рік

Продукція	Вага, кг	Січень				
		Дохід від реалізації	Змінні витрати	Маржинальний дохід	Постійні витрати	Прибуток
Паляниця Нікопольська	0,650	94 396,30	80 992,57	13 403,73	22 073,43	-8 669,70
Хліб Жовтневий под	0,650	56 036,57	47 101,15	8 935,42	13 103,47	-4 168,05
Усього хліб в/г		150 432,87	128 093,73	22 339,14	35 176,90	-12 837,75
Хлібці вис под	0,300	1 420,83	1 174,81	246,02	331,42	-85,40
Хліб Хуторський	0,800	84 367,35	74 445,18	9 922,17	34 613,28	-24 691,11
Хліб Нива	0,600	527 903,46	465 130,93	62 772,53	129 398,73	-66 626,20
Хліб Стаханівський	0,350	1 747,62	1 486,70	260,92	536,12	-275,20
Усього хліб 1/г		615 439,26	542 237,61	73 201,65	164 879,55	-91 677,90
Хала з маком	0,400	7 064,75	5 277,20	1 787,55	1 297,40	490,15
Ріжок Алтайський	0,080	8 348,96	5 366,88	2 982,08	1 287,92	1 694,17
Пампушки Криворізькі	0,500	3 066,42	2 165,10	901,32	476,84	424,48
Батон нарізний	0,470	175 283,90	120 879,71	54 404,19	30 086,54	24 317,65
Усього булок		193 764,03	133 688,89	60 075,14	33 148,70	26 926,44
Усього здоби		62 146,12	41 067,14	21 078,98	7 520,89	13 558,09
Усього по цеху		1 021 782,28	845 087,37	176 694,91	231 705,80	-55 010,89

Продовж. дод. Р

Підприємство Хлібозавод

Основних цех

Бюджет фінансових результатів, грн / 20__ рік

Продукція	Вага, кг	Усього за I квартал		Усього за II квартал		Усього за III квартал		Усього за IV квартал		Усього за 20__ рік	
		Маржи-нальний дохід	Прибуток	Маржи-нальний дохід	Прибуток	Маржи-нальний дохід	Прибуток	Маржи-нальний дохід	Прибуток	Маржи-нальний дохід	Прибуток
Паляниця Нікопольська	0,650	36 889,29	-24 945,80	34 742,67	-25 062,06	32 904,13	-26 736,61	33 291,96	-26 511,34	137 828,05	-103 255,81
Хліб Жовтневий под	0,650	24 238,50	-11 988,29	22 773,23	-12 215,35	21 802,29	-13 303,05	21 924,54	-13 063,20	90 738,56	-50 569,89
Усього хліб в/г		61 127,79	-36 934,09	57 515,90	-37 277,41	54 706,42	-40 039,66	55 216,50	-39 574,55	228 566,60	-153 825,71
Хлібці вис под	0,300	734,13	-262,69	713,61	-275,38	680,65	-304,38	689,62	-299,35	2 818,01	-1 141,81
Хліб Хуторський	0,800	27 272,66	-73 259,15	25 581,77	-73 233,27	22 983,53	-75 859,81	23 184,71	-75 627,98	99 022,67	-297 980,21
Хліб Нива	0,600	183 829,89	-215 197,88	178 178,21	-225 300,21	166 780,13	-236 459,18	168 390,44	-235 078,39	697 178,66	-912 035,65
Хліб Стаханівський	0,350	788,46	-858,39	763,28	-870,38	694,40	-887,66	723,64	-909,98	2 969,79	-3 526,42
Усього хліб I/г		212 625,15	-289 578,11	205 236,87	-299 679,24	191 138,71	-313 511,03	192 988,41	-311 915,70	801 989,14	-1 214 684,09
Хала з маком	0,400	5 443,39	1422,30	13 833,79	9 679,39	5 391,89	1 193,60	5 383,00	1 228,70	30 052,08	13 523,99
Ріжок Алтайський	0,080	9 085,16	5 091,09	-113 440,43	-117 568,08	8 873,90	4 792,62	9 054,50	4 926,95	-86 426,88	-102 757,43
Пампушки Криворізькі	0,500	2 722,50	1 229,84	-903 208,71	-904 758,12	2 656,91	1 115,35	2 694,19	1 144,82	-895 135,11	-901 268,12
Батон нарізний	0,470	149 555,95	64 234,80	351 287,25	267 038,84	141 303,44	55 931,24	140 684,23	56 437,85	782 830,86	443 642,73
Усього булок		166 807,00	71 978,02	-651 528,10	-745 607,97	158226,14	63 032,81	157 815,91	-175 463,62	-168 679,05	-786 060,75
Усього здоби		65 138,91	42 993,38	-154 110,66	-176 488,27	66 652,67	43 951,13	65 893,03	43 505,58	43 573,96	-46 038,17
Усього по цеху		505 698,85	-194 240,63	-542 885,98	-1 259 052,88	470 723,94	-246 566,75	471 913,85	-483 448,28	905 450,65	-2 183 308,55

Додаток С

Підприємство Хлібо завод

Основних цех

Бюджет руху грошових коштів (грн) / 20__

Показники	Січень	Лютий	Березень	Усього за I квартал	Усього за II квартал	Усього за III квартал	Усього за IV квартал	Усього за 20 рік
Грошові кошти на початок періоду	23 456,89	8 212 002,06	16 436 002,04	23 456,89	16 447 510,91	15 646 025,26	14 839 612,53	23 456,89
Надходження грошових коштів	9 173 193,17	9 167 714,08	962 236,81	19 303 144,06	2 016 455,09	2 013 256,15	2 848 479,77	26 181 335,06
Грошові кошти у розпорядженні	9 196 650,06	17 379 716,1	17 398 238,85					
Витрачання грошових коштів								
– матеріальні витрати	756 230,21	722 016,18	722 016,18	2 200 262,58	2 133 254,62	2 121 598,97	2 147 788,02	8 602 904,18
– витрати на оплату праці	46 021,51	43 083,39	41 817,31	130 922,21	124 084,45	137 084,55	140 484,52	532 575,73
– загальнопромислові витрати	55 700,12	54 297,35	62 577,28	172 574,75	187 140,45	186 971,62	187 135,72	733 822,53
– адміністративні і збутові витрати	126 696,16	124 317,17	124 317,17	375 330,50	373 461,23	374 013,73	373 460,71	1 496 266,17
Усього грошових виплат	984 648,00	943 714,10	950 727,95	2879090,04	2 817 940,74	2 819 668,87	2 848 868,96	11 365 568,61
Лішок (дефіцит) грошових коштів	8 212 002,06	16 436 002,04	16 447 510,91	16447510,91	15 646 025,26	14 839 612,53	14 839 223,34	14 839 223,34

Додаток Т

ВАТ «Новомосковський хлібозавод»

Основних цех

Вихідні дані для проведення аналізу взаємозв'язку «витрати - обсяг – прибуток»

Продукція	Вага, кг	Ціна за од., грн	Листопад (факт)							
			Обсяг виробництва, кг	Дохід від реалізації, грн	Неповна собівартість Усього	Неповна собівартість одиниці продукції	Інші змінні витрати	Інші змінні витрати на од. продукції	Постійні витрати	Повна собівартість Усього
Паляниця Нікопольська	0,650	1,12	94 396,30	94 678,08	77 695,75	0,92	3 296,83	0,04	22 073,43	103 066,01
Хліб Жовтневий под	0,650	1,12	56 036,57	56 203,84	45 144,05	0,90	1 957,10	0,04	13 103,47	60 204,62
Усього хліб в/г		х	150 432,87	150 881,92	122 839,80	х	5 253,93	х	35 176,90	163 270,63
Хлібці вис под	0,300	0,52	1 420,83	1 430,00	1 125,31	0,41	49,50	0,02	331,42	1 506,23
Хліб Хуторський	0,800	0,78	84 367,35	84 008,34	69 275,43	0,64	5 169,74	0,05	34 613,28	109 058,45
Хліб Нива	0,600	0,98	527 903,46	526 113,98	445 804,29	0,83	19 326,64	0,04	129 398,73	594 529,66
Хліб Стаханівський	0,350	0,46	1 747,62	1 753,98	1 406,63	0,37	80,07	0,02	536,12	2 022,82
Усього хліб 1/г		х	615 439,26	613 306,30	517 611,66	х	24 625,95	х	164 879,55	707 117,16
Хала з маком	0,400	0,88	7 064,75	7 105,12	5 083,42	0,63	193,78	0,02	1 297,40	6 574,60
Ріжок Алтайський	0,080	0,21	8 348,96	8 415,75	5 174,52	0,13	192,36	0,00	1 287,92	6 654,80
Пампушки Криворізькі	0,500	1,29	3 066,42	3 062,46	2 093,88	0,88	71,22	0,03	476,84	2 641,94
Батон нарізний	0,470	1,1	175 283,90	175 283,90	116 386,07	0,73	4 493,64	0,03	30 086,54	150 966,25
Усього булок		х	193 764,03	193 867,23	128 737,89	х	4 951,00	х	33 148,70	166 837,59
Усього здоби		х	62 146,12	62 214,50	39 943,86	х	1 123,29	х	7 520,91	48 588,06
Усього по цеху		х	1 021 782,28	1 020 269,95	809 133,21	х	35 954,17	х	240 726,06	1 085 813,44

Продовж. дод. Т

ВАТ «Новомосковський хлібозавод»

Основних цех

Вихідні дані для проведення аналізу взаємозв'язку «витрати - обсяг – прибуток»

Продукція	Вага, кг	Ціна за од., грн	Грудень (бюджет)							
			Обсяг виробництва, кг	Дохід від реалізації, грн	Неповна собівартість Усього	Неповна собівартість одиниці продукції	Інші змінні витрати	Інші змінні витрати на од. продукції	Постійні витрати	Повна собівартість Усього
Паляниця Нікопольська	0,650	1,12	47 147,10	81 238,08	66 666,47	0,92	2 828,83	0,04	19 880,83	89 376,13
Хліб Жовтневий под	0,650	1,12	27 418,30	47 243,84	37 947,20	0,90	1 645,10	0,04	11 561,66	51 153,96
Усього хліб в/г		х	74 565,40	128 481,92	104 613,67	х	4 473,92	0,00	31 442,49	140 530,09
Хлібці вис под	0,300	0,52	789,00	1 367,60	1 076,20	0,41	47,34	0,02	332,70	1 456,24
Хліб Хугорський	0,800	0,78	78 162,40	76 208,34	62 843,35	0,64	4 689,74	0,05	32 959,26	100 492,36
Хліб Нива	0,600	0,98	319 710,60	522 193,98	442 482,67	0,83	19 182,64	0,04	134 814,52	596 479,82
Хліб Стаханівський	0,350	0,46	1 317,05	1 730,98	1 388,18	0,37	79,02	0,02	555,37	2 022,57
Усього хліб І/г		х	399 979,05	601 500,90	507 790,40	0,00	23 998,74	х	168 661,85	700 451,00
Хала з маком	0,400	0,88	3 229,60	7 105,12	5 083,42	0,63	193,78	0,02	1 361,85	6 639,04
Ріжок Алтайський	0,080	0,21	3 208,80	8 423,10	5 179,04	0,13	192,53	0,00	1 353,08	6 724,64
Пампушки Криворізькі	0,500	1,29	1 204,50	3 107,61	2 124,75	0,88	72,27	0,03	507,91	2 704,93
Батон нарізний	0,470	1,1	65 494,03	153 283,90	101 778,38	0,73	3 929,64	0,03	27 617,31	133 325,33
Усього булок		х	73 136,93	171 919,73	114 165,59	х	4 388,22	х	30 840,14	149 393,95
Усього здоби		х	17 341,06	60 334,26	37 263,85	х	1 040,46	х	7 312,32	45 616,63
Усього по цеху		х	565 022,44	962 236,81	763 833,51	х	33 901,35	х	229 976,87	1 027 711,73

Продовж. дод. Т

ВАТ «Новомосковський хлібозавод»
Основних цех

Розрахунок відхилень основних факторів для проведення аналізу взаємозв'язку «витрати - обсяг – прибуток»

Продукція	Вага, кг	Ціна за од., грн	Відхилення бюджетних показників грудня від фактичних показників листопада (+,-)											
			обсягу виробництва		доходу від реалізації		неповної собівартості		інших змінних витрат		постійних витрат		повної собівартості	
			абсолютне, кг	динаміка, %	абсолютне, грн	динаміка, %	абсолютне, грн	динаміка, %	абсолютне, грн	динаміка, %	абсолютне, грн	динаміка, %	абсолютне, грн	динаміка, %
Паляниця Нікопольська	0,650	1,12	-7 800,00	85,80	-13 440,00	85,80	-11 029,28	85,80	-468,00	85,80	-2 192,60	90,07	-13 689,88	86,72
Хліб Жовтневий под	0,650	1,12	-5 200,00	84,06	-8 960,00	84,06	-7 196,85	84,06	-312,00	84,06	-1 541,81	88,23	-9 050,66	84,97
Усього хліб в/г	х	х	-13 000,00	85,15	-22 400,00	85,15	-18 226,13	85,16	-780,01	85,15	-3 734,41	89,38	-22 740,54	86,07
Хлібці вис под	0,300	0,52	-36,00	95,64	-62,40	95,64	-49,11	95,64	-2,16	95,64	1,28	100,39	-49,99	96,68
Хліб Хуторський	0,800	0,78	-8 000,00	90,72	-7 800,00	90,72	-6 432,08	90,72	-480,00	90,72	-1 654,02	95,22	-8 566,09	92,15
Хліб Нива	0,600	0,98	-2 400,00	99,25	-3 920,00	99,25	-3 321,62	99,25	-144,00	99,25	5 415,79	104,19	1 950,16	100,33
Хліб Стаханівський	0,350	0,46	-17,50	98,69	-23,00	98,69	-18,45	98,69	-1,05	98,69	19,25	103,59	-0,25	99,99
Усього хліб 1/г	х	х	-10 453,50	97,45	-11 805,40	98,08	-9 821,26	98,10	-627,21	97,45	3 782,30	102,29	-6 666,16	99,06
Хала з маком	0,400	0,88	0,00	100,00	0,00	100,00	0,00	100,00	0,00	100,00	64,45	104,97	64,44	100,98
Ріжок Алтайський	0,080	0,21	2,80	100,09	7,35	100,09	4,52	100,09	0,17	100,09	65,16	105,06	69,84	101,05
Пампушки Криворізькі	0,500	1,29	17,50	101,47	45,15	101,47	30,87	101,47	1,05	101,47	31,07	106,52	62,99	102,38
Батон нарізний	0,470	1,1	-9 400,00	87,45	-22 000,00	87,45	-14 607,69	87,45	-564,00	87,45	-2 469,23	91,79	-17 640,92	88,31
Усього булок	х	х	-9 379,70	88,63	-21 947,50	88,68	-14 572,30	88,68	-562,78	88,63	-2 308,56	93,04	-17 443,64	89,54
Булка плішкка заводська	0,080	0,21	-96,00	93,26	-252,00	93,26	-154,94	93,26	-5,76	93,26	-12,06	97,89	-172,76	94,16

Продовж. дод. Т

Продукція	Вага, кг	Ціна за од., грн	Відхилення бюджетних показників грудня від фактичних показників листопада (+,-)											
			обсягу виробництва		доходу від реалізації		неповної собівартості		інших змінних витрат		постійних витрат		повної собівартості	
			абсолютне, кг	динаміка, %	абсолютне, грн	динаміка, %	абсолютне, грн	динаміка, %	абсолютне, грн	динаміка, %	абсолютне, грн	динаміка, %	абсолютне, грн	динаміка, %
Булка Дніпровська	0,400	1,21	-480,00	78,57	-1 452,00	78,57	-1 077,12	78,57	-28,80	78,57	-157,72	82,47	-1 263,64	79,15
Калач Український	0,600	1,25	0,00	100,00	0,00	100,00	0,00	100,00	0,00	100,00	25,22	104,97	25,23	100,78
Здоба Святкова	0,500	1,02	-1 300,00	44,57	-2 652,00	44,57	-2 709,22	44,57	-78,00	44,57	-501,38	46,79	-3 288,60	44,92
Булка з шок глаз з маком	0,080	0,42	-16,00	83,48	-84,00	83,48	-51,74	83,49	-0,96	83,52	-4,81	87,63	-57,51	83,94
Рудетики Загадка	0,150	0,54	-45,00	90,97	-162,00	90,97	-97,38	90,97	-2,70	90,96	-9,03	95,49	-109,12	91,66
Каравай Весільний	1,500	8,33	3,00	133,33	16,66	133,33	6,13	133,32	0,18	133,33	1,44	139,78	7,75	134,35
Пиріжки з начинкою з пов	0,075	0,29	0,00	100,00	0,00	100,00	0,00	100,00	0,00	100,01	12,55	104,97	12,55	100,85
Рулет Павлоградський	0,300	0,83	-201,00	91,90	-556,10	91,90	-382,71	91,90	-12,06	91,90	-35,25	96,46	-430,02	92,67
Булочка Ласунка	0,080	0,43	120,00	112,16	645,00	112,16	373,68	112,16	7,20	112,16	70,29	117,74	451,17	112,79
Булочка Маків цвіт	0,080	0,29	96,00	109,12	348,00	109,12	210,63	109,12	5,76	109,12	61,49	114,54	277,89	109,94
Здоба з повидлом	0,100	0,42	140,00	104,68	588,00	104,68	298,76	104,68	8,40	104,68	118,73	109,88	425,89	105,48
Круасани	0,080	0,5	160,00	116,74	1 000,00	116,74	453,44	116,74	9,60	116,74	86,54	122,54	549,58	117,45
Рогалики з маком	0,080	0,21	184,00	113,56	483,00	113,56	324,58	113,56	11,04	113,56	104,67	119,20	440,29	114,58
Ріжок горіховий	0,080	0,29	54,40	113,93	197,20	113,93	125,88	113,93	3,27	113,95	30,73	119,59	159,88	114,75
Усього здоби		x	-1 380,60	92,63	-1 880,24	96,98	-2 680,01	93,29	-82,83	92,63	-208,59	97,23	-2 971,43	93,88
Усього по цеху		x	-34 213,80	94,29	-58 033,14	94,31	-45 299,70	94,40	-2 052,82	94,29	-10 749,19	95,53	-58 101,71	94,65

Продовж. дод. Т

ВАТ «Новомосковський хлібо завод»
Основних цех
Розрахунок результативних показників діяльності

Продукція	Вага, кг	Операційний прибуток, грн				Маржинальний дохід, грн				Точка безбитковості, грн			
		січень (факт)	лютий (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %	листопад (факт)	грудень (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %	листопад (факт)	грудень (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %
Паляниця Нікопольська	0,650	-8 387,93	-8 138,05	249,88	97,02	13 685,50	11 742,78	-1942,72	85,80	152 706,88	137 538,15	-15 168,73	90,07
Хліб Жовтневий под	0,650	-4 000,78	-3 910,12	90,66	97,73	9 102,69	7 651,54	-1451,15	84,06	60 204,62	71 386,55	11 181,93	118,57
Усього хліб в/г		-12 388,71	-12 048,17	340,54	97,25	22 788,19	19 394,33	-3 393,86	85,11	212 911,50	208 924,70	-3 986,80	98,13
Хлібці вис под	0,300	-76,23	-88,64	-12,41	116,28	255,19	244,06	-11,13	95,64	1 506,23	1 864,31	358,08	123,77
Хліб Хуторський	0,800	-25 050,11	-24 284,02	766,09	96,94	9 563,17	8 675,25	-887,92	90,72	109 058,45	289 533,09	180 474,64	265,48
Хліб Нива	0,600	-68 415,68	-74 285,84	-5 870,16	108,58	60 983,05	60 528,67	-454,38	99,25	594 529,66	1 163 074,03	568 544,37	195,63
Хліб Стаханівський	0,350	-268,84	-291,59	-22,75	108,46	267,28	263,78	-3,50	98,69	2 022,82	3 644,49	1 621,67	180,17
Усього хліб І/г		-93 810,86	-98 950,10	-5 139,24	105,48	71 068,69	69 711,76	-1 356,93	98,09	707 117,16	1 458 115,93	750 998,77	206,21
Хала з маком	0,400	530,52	466,08	-64,44	87,85	1 827,92	1 827,92	0,00	x	6 574,60	5 293,48	-1 281,12	80,51
Ріжок Алтайський	0,080	1 760,95	1 698,46	-62,49	96,45	3 048,87	3 051,53	2,66	100,09	3 555,03	3 734,88	179,85	105,06
Пампушки Криворізькі	0,500	420,52	402,68	-17,84	95,76	897,36	910,59	13,23	101,47	1 627,33	1 733,37	106,03	106,52
Батон нарізний	0,470	24 317,65	19 958,57	-4 359,08	82,07	54 404,19	47 575,88	-6 828,31	87,45	150 966,25	88 979,73	-61 986,52	58,94
Усього булок		27 029,64	22 525,78	-4 503,86	83,34	60 178,34	53 365,92	-6 812,42	88,68	162 723,21	99 741,45	-62 981,76	61,30
Булка плюшка заводська	0,080	782,16	702,92	-79,24	89,87	1 354,21	1 262,91	-91,30	93,26	2 955,84	1 545,73	-1 410,11	52,29

Продовж. дод. Т

Продукція	Вага, кг	Операційний прибуток, грн				Маржинальний дохід, грн				Точка безбитковості, грн			
		січень (факт)	лютий (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %	листопад (факт)	грудень (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %	листопад (факт)	грудень (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %
Булка Дніпровська	0,400	715,03	526,67	-188,36	73,66	1 614,73	1 268,65	-346,08	78,57	6 059,76	3 113,08	-2 946,68	51,37
Калач Український	0,600	-584,57	-609,80	-25,23	104,32	-76,71	-76,71	0,00	x	3 218,32	3 243,55	25,23	100,78
Здоба Святкова	0,500	-1 186,20	-549,60	636,60	46,33	-243,96	-108,74	135,22	44,57	5 971,02	2 682,42	-3 288,60	44,92
Булка з шок глаз з маком	0,080	150,58	124,09	-26,49	82,41	189,50	158,20	-31,30	83,48	358,04	91,54	-266,50	25,57
Рулетки Загадка	0,150	485,47	432,59	-52,88	89,11	685,65	623,73	-61,92	90,97	1 308,41	500,10	-808,31	38,22
Каравай Весільний	1,500	27,42	36,33	8,91	132,49	31,04	41,39	10,35	133,34	5,83	8,15	2,32	139,77
Пиріжки з начинкою з пов	0,075	950,19	937,64	-12,55	98,68	1 202,82	1 202,82	0,00	x	1 481,46	536,10	-945,36	36,19
Рулет Павлоградський	0,300	994,72	868,64	-126,08	87,32	1 991,39	1 830,06	-161,33	91,90	5 869,38	3 313,91	-2555,47	56,46
Булочка Ласунка	0,080	1 774,94	1 968,77	193,83	110,92	2 171,23	2 435,35	264,12	112,16	967,77	1 139,42	171,65	117,74
Булочка Маків цвіт	0,080	1 020,68	1 090,79	70,11	106,87	1 443,71	1 575,32	131,61	109,12	1 118,52	1 281,12	162,60	114,54
Здоба з повидлом	0,100	4 799,17	4 961,28	162,11	103,38	6 000,92	6 281,76	280,84	104,68	2 516,14	2 764,73	248,59	109,88
Круасани	0,080	2 823,33	3 273,75	450,42	115,95	3 207,25	3 744,21	536,96	116,74	714,99	876,15	161,16	122,54
Рогалики з маком	0,080	541,83	584,54	42,71	107,88	1 086,98	1 234,36	147,38	113,56	1 786,56	2 129,59	343,03	119,20
Ріжок горіховий	0,080	331,69	369,01	37,32	111,25	488,59	556,64	68,05	113,93	454,65	543,69	89,05	119,59
Усього здоби		13 626,44	14 717,63	1 091,19	108,01	21 147,35	22 029,95	882,60	104,17	34 786,69	23 769,27	-11 017,42	68,33
Усього по цеху		-65 543,49	-65 474,92	68,57	99,90	175 182,57	164 501,95	-10 680,62	93,90	1 117 538,55	1 790 551,35	673 012,80	160,22

Продовж. дод. Т

ВАТ «Новомосковський хлібо завод»

Основних цех

Розрахунок результативних показників діяльності

Продукція	Вага, кг	Точка безбитковості, кг				Запас міцності, грн				Запас міцності, %			
		січень (факт)	лютий (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %	листопад (факт)	грудень (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %	листопад (факт)	грудень (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %
Паляниця Нікопольська	0,650	88 624,53	79 821,25	-8 803,28	90,07	-58 028,80	-56 300,07	1 728,73	97,02	-61,29	-59,46	1,83	88 624,53
Хліб Жовтневий под	0,650	34 940,18	41 429,69	6 489,51	118,57	-4 000,78	5 814,15	9 814,93	-145,33	-7,12	10,34	17,46	34 940,18
Усього хліб в/г		123 564,71	121 250,94	-2 313,77	98,13	-62 029,58	-50 485,92	11 543,65	81,39	-41,11	-33,46	7,65	123 564,71
Хлібці вис под	0,300	868,98	1 075,57	206,59	123,77	-76,23	292,03	368,26	-383,10	-5,33	20,42	25,75	868,98
Хліб Хуторський	0,800	111 854,82	296 957,02	185 102,20	265,48	-25 050,11	-220 748,68	-195 698,57	881,23	-29,82	-262,77	-232,95	111 854,82
Хліб Нива	0,600	363 997,75	712 086,14	348 088,39	195,63	68 415,68	-189 892,16	-121 476,48	277,56	-13,00	-36,09	-23,09	363 997,75
Хліб Стаханівський	0,350	1 539,10	2 772,98	1 233,88	180,17	-268,84	-1 042,00	-773,16	387,59	-15,33	-59,41	-44,08	1 539,10
Усього хліб І/г		478 260,65	1 012 891,71	534 631,06	211,79	-93 810,86	-411 390,81	-317 579,95	438,53	-15,30	-67,08	-51,78	478 260,65
Хала з маком	0,400	2 988,45	2 406,13	-582,33	80,51	530,52	4 698,99	4 168,47	885,73	7,47	66,14	58,67	2 988,45
Ріжок Алтайський	0,080	1 354,30	1 422,81	68,51	105,06	4 860,72	7 000,29	2 139,57	144,02	57,76	83,18	25,42	1 354,30
Пампушки Криворізькі	0,500	630,75	671,85	41,10	106,52	1 435,13	2 435,76	1 000,64	169,72	46,86	79,54	32,67	630,75
Батон нарізний	0,470	64 503,76	38 018,61	-26 485,15	58,94	24 317,65	115 265,29	90 947,64	474,00	13,87	65,76	51,89	64 503,76
Усього булок		69 477,26	42 519,40	-26957,86	61,20	31 144,02	129 400,33	98 256,31	415,49	16,06	66,75	50,68	69 477,26
Булка плішкка заводська	0,080	1 126,03	588,85	-537,19	52,29	782,16	2 897,15	2 114,99	370,40	20,92	77,51	56,58	1 126,03
Булка Дніпровська	0,400	2 003,23	1 029,12	-974,11	51,37	715,03	4 293,67	3 578,64	600,49	10,55	63,38	52,82	2 003,23
Калач Український	0,600	1 544,79	1 556,90	12,11	100,78	-584,57	1 076,85	1 661,42	-184,21	-22,20	40,89	63,08	1 544,79
Здоба Святкова	0,500	2 926,97	1 314,91	-1 612,06	44,92	-1186,20	817,91	2 004,11	-68,95	-24,79	17,09	41,88	2 926,97
Булка з шок глаз з маком	0,080	68,20	17,44	-50,76	25,57	150,58	407,18	256,60	270,41	29,61	80,06	50,45	68,20

Продовж. дод. Т

Продукція	Вага, кг	Точка безбитковості, кг					Запас міцності, грн				Запас міцності, %			
		січень (факт)	лютий (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %	листопад (факт)	грудень (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %	листопад (факт)	грудень (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %	
Рулетики Загадка	0,150	363,45	138,92	-224,53	38,22	485,47	1 492,96	1 007,49	307,53	27,06	83,23	56,16	363,45	
Каравай Весільний	1,500	1,05	1,47	0,42	139,77	44,15	65,17	21,02	147,61	88,34	130,40	42,06	1,05	
Пиріжки з начинкою з пов	0,075	383,14	138,65	-244,49	36,19	950,19	2 293,00	1 342,81	241,32	39,08	94,30	55,22	383,14	
Рулєт Павлоградський	0,300	2 121,46	1 197,80	-923,66	56,46	994,72	5 110,20	4 115,48	513,73	14,49	74,45	59,96	2 121,46	
Булочка Ласунка	0,080	180,05	211,99	31,93	117,74	4 334,56	5 735,34	1 400,79	132,32	81,75	108,17	26,42	180,05	
Булочка Маків цвіт	0,080	308,56	353,41	44,85	114,54	2 698,75	3 811,86	1 113,11	141,25	70,70	99,86	29,16	308,56	
Здоба з повидлом	0,100	599,08	658,27	59,19	109,88	10 048,16	12 494,03	2 445,87	124,34	79,97	99,44	19,47	599,08	
Круасани	0,080	114,40	140,18	25,79	122,54	5 258,01	6 832,82	1 574,81	129,95	88,03	114,40	26,37	114,40	
Рогалики з маком	0,080	680,59	811,27	130,68	119,20	1 775,67	3 233,96	1 458,28	182,13	49,85	90,78	40,94	680,59	
Ріжок горіховий	0,080	125,42	149,98	24,56	119,59	961,13	1 463,00	501,86	152,22	67,89	103,33	35,45	125,42	
Усього здоби		12 546,42	8 309,15	-4237,27	66,23	27 427,81	52 025,11	24 597,29	189,68	44,09	83,62	39,54	12 546,42	
Усього по цеху		683 849,04	118 4971,20	501 122,16	173,28	-97 268,60	-981 418,14	-884 149,54	1 008,98	-9,53	-96,19	-86,66	683 849,04	

Продовж. дод. Т

ВАТ «Новомосковський хлібозавод»
 Основних цех
 Розрахунок результативних показників діяльності

Продукція	Вага, кг	Операційний важіль, коп			
		листопад (факт)	грудень (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %
Паляниця Нікопольська	0,650	97,0	-144,3	-241,3	-148,7
Хліб Жовтневий под	0,650	-145,3	-195,7	-50,4	134,7
Усього хліб в/г		81,4	-161,0	-242,4	-197,8
Хлібці вис под	0,300	-383,1	-275,3	107,8	71,9
Хліб Хуторський	0,800	881,2	-35,7	-917,0	-4,1
Хліб Нива	0,600	277,6	-81,5	-359,0	-29,4
Хліб Стаханівський	0,350	387,6	-90,5	-478,1	-23,3
Усього хліб 1/г		438,5	-70,5	-509,0	-16,1
Хала з маком	0,400	885,7	392,2	-493,5	44,3
Ріжок Алтайський	0,080	144,0	179,7	35,6	124,8
Пампушки Криворізькі	0,500	169,7	226,1	56,4	133,2
Батон нарізний	0,470	474,0	238,4	-235,6	50,3
Усього булок		415,5	236,9	-178,6	57,0
Булка плішкка заводська	0,080	370,4	179,7	-190,7	48,5
Булка Дніпровська	0,400	600,5	240,9	-359,6	40,1
Калач Український	0,600	-184,2	12,6	196,8	-6,8
Здоба Святкова	0,500	-69,0	19,8	88,7	-28,7
Булка з шок глаз з маком	0,080	270,4	127,5	-142,9	47,1
Рулетики Загадка	0,150	307,5	144,2	-163,3	46,9
Каравай Весільний	1,500	147,6	113,9	-33,7	77,2
Пиріжки з начинкою з пов	0,075	241,3	128,3	-113,0	53,2

Продовж. дод. Т

Продукція	Вага, кг	Операційний важіль, коп			
		листопад (факт)	грудень (бюджет)	абсолютне відхилення (+,-)	динаміка, %
Рулет Павлоградський	0,300	513,7	210,7	-303,1	41,0
Булочка Ласунка	0,080	132,3	123,7	-8,6	93,5
Булочка Маків цвіт	0,080	141,2	144,4	3,2	102,2
Здоба з повидлом	0,100	124,3	126,6	2,3	101,8
Круасани	0,080	130,0	114,4	-15,6	88,0
Рогалики з маком	0,080	182,1	211,2	29,0	115,9
Ріжок горіховий	0,080	152,2	150,8	-1,4	99,1
Усього здоби		189,7	149,7	-40,0	78,9
Усього по цеху		1 009,0	-251,2	-1 260,2	-24,9