

657  
249

Чернелевський Л.М.  
Осадча Г.Г.

# УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

ХЛІБОПЕКАРСЬКА

ТА МАКАРОННА ПРОМИСЛОВІСТЬ \*

ЦУКРОВА ПРОМИСЛОВІСТЬ \* ОЛІЙНО-ЖИРОВА

ПРОМИСЛОВІСТЬ \* СПИРТОВА ПРОМИСЛОВІСТЬ \*

ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНА ПРОМИСЛОВІСТЬ \*

ПИВОВАРНА ТА БЕЗАЛКОГОЛЬНА ПРОМИСЛОВІСТЬ \*

М'ЯСНА ПРОМИСЛОВІСТЬ \* МОЛОЧНА ПРОМИСЛОВІСТЬ \*

ВИРОБНИЦТВО



ХАРЧОВИХ  
КОНЦЕНТРАТІВ

ББК 65.304.25я73+65.052.21я73

Ч- 49

УДК 338.439:657](075.8)

#### Рецензенти

*Кандиба А.М.* – доктор економічних наук, професор

*Ріппа С.П.* – доктор економічних наук, професор

**Ч- 49      Чернелевський Л.М., Осадча Г.Г. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості.** Навчальний посібник. – К., 2005 – 364 с.  
ISBN 966-96307-4-6

Рекомендовано Міністерством освіти і науки України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів (лист від 16.07.2004 р. № 14/18.2-1700)

В навчальному посібнику викладено особливості управлінського обліку в галузях харчової промисловості який має свої певні відмінні ознаки, використовує притаманні йому методи, прийоми і принципи ведення, які розглянуті у даному посібнику.

Даний посібник допоможе студентам, викладачам, науковим та практичним працівникам харчової сфери. Допоможе у прийнятті оптимальних управлінських рішень, що призведуть до зменшення витрат та підвищення прибутковості підприємства.

*Присвячується 75-річчю*

*Національного університету харчових технологій*

ISBN 966-96307-4-6

ББК 65.304.25я73+65.052.21я73

© Л.М. Чернелевський, Г.Г. Осадча

© “Пектораль”

# ЗМІСТ

Передмова .....	9
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ .....	11
1.1. Зародження та розвиток виробничого та управлінського обліку .....	11
1.2. Визначення суті управлінського обліку .....	12
1.3. Види обліку. Взаємозв'язок фінансового і управлінського обліку .....	14
1.4. Складові частини управлінського обліку .....	16
1.5. Предмет, метод, мета та основні завдання управлінського обліку .....	18
1.6. Основні принципи управлінського обліку .....	20
Розділ 2. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ .....	21
2.1. Класифікація витрат у фінансовому обліку .....	21
2.2. Поглиблена класифікація витрат в управлінському обліку .....	29
Розділ 3. СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИ- ЄМСТВА .....	34
3.1. Сутність собівартості та види собівартості за етапами формування витрат .....	34
3.2. Предмет, мета і основні завдання калькулювання .....	35
3.3. Види калькуляції .....	36
3.4. Способи калькуляції .....	39
3.5. Об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання та їх взаємозв'язок .....	40
3.6. Організація системи калькулювання промислового підприємства .....	41
Розділ 4. МЕТОДИ ОБЛІКУ ФАКТИЧНОЇ СОБІВАРТОСТІ .....	43
4.1. Позамовний метод обліку витрат .....	44
4.2. Попередільний метод обліку витрат .....	47
4.2.1. Метод ФІФО .....	49
4.2.2. Метод середньої зваженої .....	52
4.3. Нормативний метод обліку витрат .....	56
Розділ 5. ОБЛІК КОМПЛЕКСНИХ СТАТЕЙ ВИТРАТ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ .....	67
5.1. Загальновиробничі витрати .....	67
5.1.1. Складання кошторису витрат .....	68
5.1.2. Облік загальновиробничих витрат .....	68
5.2. Витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання .....	71
5.2.1. Складання кошторису витрат .....	72
5.2.2. Облік витрат .....	72
5.3. Витрати на підготовку і освоєння виробництва .....	73
Розділ 6. ПЛАНУВАННЯ ТА ОБЛІК ВИТРАТ У ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВАХ .....	74
6.1. Облік у ремонтних цехах .....	74
6.2. Облік тари .....	76
6.2.1. Облік придбання тари .....	76
6.2.2. Облік виробництва тари .....	77
6.2.2.1. Бляшанобаночне виробництво .....	78
6.2.2.2. Електролітне виробництво .....	79
6.2.3. Облік тари багаторазового використання (зворотна тара) .....	79
6.3. Облік виробництва енергії .....	80
6.3.1. Виробництво та трансформація електроенергії .....	80
6.3.2. Паросилове господарство .....	81
6.3.3. Компресорні цехи .....	82

6.4. Облік на транспортних дільницях (цехах) .....	83
<b>Розділ 7. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У ХЛІБОПЕКАРСЬКІЙ ТА МАКАРОННІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ .....</b>	<b>85</b>
7.1. Загальні відомості про галузь .....	85
7.2. Планування витрат виробництва .....	86
7.2.1. Планова (нормативна) калькуляція .....	86
7.2.2. Зведений кошторис витрат на виробництво .....	88
7.3. Облік прямих витрат виробничої собівартості продукції .....	90
7.3.1. Облік прямих матеріальних витрат .....	90
7.3.1.1. Стаття „Сировина та матеріали” .....	90
7.3.1.2. Стаття „Купівельні вироби та напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій” .....	91
7.3.1.3. Стаття „Паливо і енергія на технологічні цілі” .....	91
7.3.1.4. Стаття „Зворотні відходи” .....	92
7.3.1.5. Стаття „Втрати від браку” .....	92
7.3.1.6. Контроль за наявністю та використанням матеріалів .....	93
7.3.2. Витрати на оплату праці .....	93
7.3.2.1. Стаття „Основна заробітна плата виробничих робітників” .....	94
7.3.2.2. Стаття „Додаткова заробітна плата виробничих робітників” .....	94
7.3.2.3. Контроль за використанням фонду оплати праці .....	94
7.3.3. Стаття „Відрахування на соціальне страхування” .....	95
7.3.3.1. Контроль за витратами щодо відрахування на соціальне страхування .....	95
7.4. Облік незавершеного виробництва .....	95
7.5. Зведений облік витрат .....	96
<b>Розділ 8. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У ЦУКРОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ .....</b>	<b>98</b>
8.1. Загальні відомості про галузь .....	98
8.2. Планування витрат виробництва .....	99
8.2.1. Планова (нормативна) калькуляція .....	100
8.2.1.1. Калькуляція витрат на перероблення цукрових буряків та собівартості виробництво цукру .....	100
8.2.1.1.1. Стаття калькуляції „Сировина і матеріали” .....	100
8.2.1.1.2. Стаття калькуляції „Попутна продукція” (віднімається) .....	101
8.2.1.1.3. Стаття калькуляції „Допоміжні матеріали на технологічні цілі” .....	101
8.2.1.1.4. Стаття калькуляції „Паливо і енергія на технологічні цілі” .....	102
8.2.1.1.5. Стаття калькуляції „Витрати на основну заробітну плату виробничих робітників” .....	102
8.2.1.1.6. Стаття калькуляції „Витрати на додаткову заробітну плату виробничих робітників” .....	102
8.2.1.1.7. Стаття калькуляції „Відрахування на соціальні заходи” .....	102
8.2.1.1.8. Статті калькуляції „Витрати на утримання і експлуатацію устаткування” та „Загальновиробничі витрати” .....	103
8.2.1.1.9. Стаття калькуляції „Незавершене виробництво” .....	103
8.2.1.1.10. Виробнича собівартість цукру .....	103
8.2.1.2. Калькуляція собівартості цукру-піску із тростинного сирцю .....	103
8.2.1.3. Калькуляція собівартості цукру-рафінаду .....	104
8.2.1.4. Калькуляція собівартості фасування цукру-піску в пакки .....	104
8.2.1.5. Калькуляція собівартості побічних, підсобних та інших виробництв .....	104
8.2.2. Зведений кошторис витрат .....	105
8.3. Облік витрат за статтями калькуляції .....	108
8.3.1. Облік матеріальних витрат .....	108
8.3.1.1. Контроль за наявністю та використанням матеріальних ресурсів .....	109
8.3.2. Витрати на оплату праці .....	109
8.3.2.1. Стаття калькуляції „Основна заробітна плата виробничих робітників” .....	109
8.3.2.2. Стаття калькуляції „Додаткова заробітна плата виробничих робітників” .....	110

8.3.2.3. Контроль за використанням фонду оплати праці .....	110
8.3.3. Стаття калькуляції „Відрахування на соціальне страхування” .....	111
8.3.3.1. Контроль за витратами щодо відрахування на соціальне страхування .....	111
8.4. Облік виробітку .....	111
8.5. Облік незавершеного виробництва .....	112
8.6. Зведений облік витрат на виробництво і складання звітної калькуляції .....	113
8.6.1. Облік і калькулювання витрат на перероблення цукрових буряків та собівартості виробництва цукру-піску із буряків .....	113
8.6.2. Облік і калькулювання фактичної собівартості цукру-піску з тростинного сирцю ...	114
8.6.3. Облік і калькулювання фактичної собівартості цукру-рафінаду .....	114
8.6.4. Облік і калькулювання фактичної собівартості продукції побічних та інших виробництв .....	115
8.6.4.1. Облік виробництва жому сушеного .....	115

Розділ 9. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ОЛІЙНО-ЖИРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ .....

9.1. Загальні відомості про галузь .....	116
9.2. Склад прямих витрат виробничої собівартості .....	117
9.2.1. Стаття калькуляції „Сировина і основні матеріали” .....	117
9.2.2. Стаття калькуляції „Напівфабрикати власного виробництва” .....	117
9.2.3. Стаття калькуляції „Попутна продукція і зворотні відходи” (вираховуються) .....	117
9.2.4. Стаття калькуляції „Допоміжні і таропакувальні матеріали” .....	118
9.2.5. Стаття калькуляції „Паливо і енергія на технологічні цілі” .....	119
9.2.6. Витрати на оплату праці виробничих робітників .....	119
9.2.7. Стаття калькуляції „Відрахування на соціальне страхування” .....	119
9.3. Планування витрат виробництва .....	120
9.3.1. Планова калькуляція .....	120
9.3.2. Складання зведеного кошторису витрат .....	121
9.4. Облік на олійнодобувних підприємствах .....	122
9.4.1. Облік виробництва нерафінованої олії .....	125
9.4.2. Облік виробництва рафінованих олій і жирів .....	131
9.4.3. Облік виробництва гідратованих олій .....	132
9.4.4. Облік виробництва фасованої олії .....	133
9.4.5. Облік фузів .....	133
9.4.6. Облік виробництва оліфи .....	134
9.4.7. Облік на гідрогенізаційних заводах .....	134
9.4.8. Облік виробництва переетерифікованих олій і жирів .....	135
9.4.9. Облік виробництва маргаринової продукції .....	136
9.4.10. Облік виробництва майонезу .....	136
9.4.11. Облік виробництва мила, миючих засобів і дистильованого гліцерину .....	137
9.4.12. Облік виробництва інших видів продукції .....	139
9.5. Облік незавершеного виробництва .....	139

Розділ 10. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ СПИРТОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ....

10.1. Загальні відомості про галузь .....	141
10.2. Планування та облік виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) .....	142
10.2.1. Планування та облік витрат за статтею калькуляції „Сировина і основні матеріали” при переробці зерна .....	144
10.2.2. Планування та облік витрат за статтею калькуляції „Сировина і основні матеріали” при переробці м'яси .....	145
10.2.3. Планування та облік витрат за статтею калькуляції „Зворотні відходи” .....	146
10.2.4. Планування та облік витрат за статтею калькуляції „Сировина” на виробництво кормового білку .....	152
10.2.5. Планування та облік витрат за статтею калькуляції „Сировина” на виробництво діоксиду вуглецю рідкого .....	153

10.2.6. Планування та облік витрат за статтею калькуляції „Допоміжні матеріали” .....	153
10.2.7. Калькулювання витрат за статтею калькуляції „Паливо на технологічні цілі” .....	153
10.2.8. Калькулювання витрат за статтею калькуляції „Електроенергія на технологічні цілі” .....	154
10.2.9. Калькулювання витрат за статтею калькуляції „Заробітна плата виробничих робітників” .....	155
10.2.10. Калькулювання витрат за статтею калькуляції „Відрахування на соціальні заходи” .....	155
10.2.11. Калькулювання витрат за статтею калькуляції „Втрати від браку” .....	156
10.2.12. Калькулювання витрат за статтею калькуляції „Попутна продукція” .....	156
10.3. Складання зведеного кошторису витрат на виробництво .....	157
<b>Розділ 11. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ</b> .....	<b>159</b>
11.1. Загальні відомості про галузь .....	159
11.2. Планування та облік виробничої собівартості продукції .....	160
11.2.1. Стаття калькуляції „Сировина і матеріали” .....	160
11.2.2. Стаття калькуляції „Зворотні відходи” .....	162
11.2.3. Стаття калькуляції „Допоміжні матеріали” .....	162
11.2.4. Стаття калькуляції „Паливо на технологічні цілі” .....	162
11.2.5. Стаття калькуляції „Електроенергія на технологічні цілі” .....	163
11.2.6. Стаття калькуляції „Заробітна плата виробничих робітників” .....	163
11.2.7. Стаття калькуляції „Відрахування на соціальне страхування” .....	163
11.2.8. Стаття калькуляції „Витрати на утримання і експлуатацію устаткування” .....	164
11.2.9. Стаття калькуляції „Загальновиробничі витрати” .....	164
11.3. Облік незавершеного виробництва .....	165
11.4. Складання зведеного кошторису витрат на виробництво .....	165
<b>Розділ 12. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПИВОВАРНОЇ ТА БЕЗАЛКОГОЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ</b> .....	<b>167</b>
12.1. Загальні відомості про галузь .....	167
12.2. Склад прямих витрат виробничої собівартості .....	170
12.2.1. Стаття калькуляції „Сировина і основні матеріали” .....	170
12.2.2. Стаття калькуляції „Напівфабрикати власного виробництва” .....	170
12.2.3. Стаття калькуляції „Зворотні відходи” .....	171
12.2.4. Стаття калькуляції „Сировина за вирахуванням зворотних відходів” .....	171
12.2.5. Стаття калькуляції „Допоміжні матеріали на технологічні цілі” .....	171
12.2.6. Стаття калькуляції „Паливо і енергія на технологічні цілі” .....	172
12.2.7. Стаття калькуляції „Електроенергія на технологічні цілі” .....	172
12.2.8. Стаття калькуляції „Холод на технологічні цілі” .....	173
12.2.9. Стаття калькуляції „Заробітна плата основних виробничих робітників” .....	173
12.2.10. Стаття калькуляції „Відрахування на соціальне страхування” .....	173
12.2.11. Стаття калькуляції „Втрати від браку” .....	174
12.3. Планування та облік виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) .....	176
12.3.1. Планування та облік витрат за статтею калькуляції „Сировина і основні матеріали” на виробництво солоду .....	178
12.3.2. Планування та облік витрат за статтею калькуляції „Сировина і основні матеріали” при виробництві пива .....	178
12.3.3. Планування та облік витрат на виробництво безалкогольних та слабоалкогольних напоїв, мінеральних вод .....	180
12.3.4. Планування і облік витрат виробництва концентрату квасного сусла .....	181
12.3.5. Облік витрат за статтею калькуляції „Зворотні відходи” .....	181
12.3.6. Калькулювання витрат за статтею „Допоміжні матеріали” .....	181
12.3.7. Калькулювання витрат за статтею „Паливо (теплоенергія) на технологічні цілі” ..	182
12.3.8. Калькуляція витрат за статтею „Електроенергія на технологічні цілі” .....	182
12.3.9. Калькулювання витрат за статтею „Холод на технологічні цілі” .....	183

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

12.3.10. Калькулювання витрат за статтею „Заробітна плата виробничих робітників”	183
12.3.11. Калькулювання витрат за статтею „Відрахування на соціальне страхування”	184
12.3.12. Калькулювання витрат за статтею „Загальновиробничі витрати”	184
12.4. Облік незавершеного виробництва	184
12.5. Складання зведеного кошторису витрат на виробництво	187
<b>Розділ 13. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАР- ТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ М'ЯСНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ</b>	<b>189</b>
13.1. Загальні відомості про галузь	189
13.2. Склад прямих витрат виробничої собівартості	190
13.2.1. Стаття калькуляції „Сировина та основні матеріали”	190
13.2.2. Стаття калькуляції „Зворотні відходи”	190
13.2.3. Стаття калькуляції „Природні втрати”	190
13.2.4. Стаття калькуляції „Транспортно-заготівельні витрати”	191
13.2.5. Стаття калькуляції „Допоміжні матеріали на технологічні цілі”	191
13.2.6. Стаття калькуляції „Паливо та енергія на технологічні цілі”	192
13.2.7. Стаття калькуляції „Основна та допоміжна заробітна плата виробничих робітників”	192
13.2.8. Стаття калькуляції „Відрахування на соціальне страхування”	193
13.2.9. Стаття калькуляції „Втрати від браку”	193
13.2.10. Стаття калькуляції „Попутна продукція” (вираховується)	193
13.3. Облік, кошториси і розрахунки витрат виробництва	194
13.3.1. Облік заготівель худоби, птиці та кролів	194
13.3.2. Облік і калькулювання собівартості продукції м'ясо-жирового виробництва	195
13.3.3. Облік і калькулювання собівартості продукції по переробці птиці та кролів	199
13.3.4. Облік і калькулювання собівартості м'ясних напівфабрикатів і фасованого м'яса	200
13.3.5. Облік і калькулювання собівартості продукції ковбасного виробництва	203
13.3.6. Облік і калькулювання собівартості консервного виробництва	207
13.3.7. Облік і калькулювання собівартості медичної продукції	210
13.3.8. Облік і калькулювання собівартості технічних фабрикатів	212
13.3.9. Облік і калькулювання собівартості клею та желатину	213
13.3.10. Облік і калькулювання собівартості меланжу та яєчного порошку	214
13.3.11. Облік і калькулювання собівартості перо-пухової продукції	216
<b>Розділ 14. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАР- ТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ</b>	<b>218</b>
14.1. Загальні відомості про галузь	218
14.2. Склад прямих витрат виробничої собівартості	219
14.2.1. Стаття калькуляції „Сировина та основні матеріали”	219
14.2.2. Стаття калькуляції „Зворотні відходи”	219
14.2.3. Стаття калькуляції „Допоміжні матеріали на технологічні цілі”	219
14.2.4. Стаття калькуляції „Транспортно-заготівельні витрати”	220
14.2.5. Стаття калькуляції „Паливо та енергія на технологічні цілі”	220
14.2.6. Стаття калькуляції „Витрати на утримання та експлуатацію устаткування”	220
14.3. Облік витрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції	221
14.3.1. Виробництво продукції з незбираного молока	225
14.3.2. Облік і калькулювання собівартості виробництва вершкового масла	226
14.3.3. Облік і калькулювання собівартості виробництва сирів жирних	227
14.3.4. Виробництво сиру плавленого	227
14.3.5. Облік і калькулювання виробництва на молочноконсервних заводах (комбінатах)	228
14.3.6. Облік і калькулювання виробництва сухих молочних продуктів та сухих молочних сумішей для дитячого харчування	228
14.3.7. Виробництво морозива	229
14.3.8. Виробництво продукції з відвіюк, маслянки і молочної сироватки	229
14.4. Зведений облік витрат на виробництво і складання калькуляції звітної собівартості продукції	229

Розділ 15. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВИНОРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ .....	230
15.1. Загальні відомості про галузь .....	230
15.2. Склад прямих витрат виробничої собівартості .....	231
15.2.1. Стаття калькуляції „Сировина, основні матеріали та напівфабрикати” .....	231
15.2.2. Стаття калькуляції „Зворотні відходи” .....	232
15.2.3. Стаття калькуляції „Допоміжні матеріали” .....	232
15.2.4. Стаття калькуляції „Транспортно-заготівельні і інші витрати з склотари” .....	232
15.2.5. Стаття калькуляції „Паливо та енергія на технологічні цілі” .....	233
15.2.6. Стаття калькуляції „Основна та допоміжна заробітна плата виробничих робітників” .....	233
15.2.7. Стаття калькуляції „Відрахування на соціальне страхування” .....	234
15.2.8. Стаття калькуляції „Втрати від браку” .....	234
15.3. Облік витрат за технологічними переділами .....	235
15.3.1. Облік витрат по виробництву сокоматеріалів та виноматеріалів .....	235
15.3.2. Облік витрат по зберіганню, догляду і технологічній обробці сокоматеріалів та виноматеріалів .....	236
15.3.3. Облік витрат по купажуванню і технологічній обробці сокоматеріалів та виноматеріалів .....	236
15.3.4. Облік витрат по розливу вин .....	237
15.4. Облік незавершеного виробництва і розрахунок фактичної собівартості винопродукції .....	237
15.5. Зведений облік витрат на виробництво і складання калькуляції звітної собівартості продукції .....	238
Розділ 16. ОСОБЛИВОСТІ ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПЛОДООВОЧЕВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ І ПІДПРИЄМСТВАХ ПО ВИРОБНИЦТВУ ХАРЧОВИХ КОНЦЕНТРАТІВ .....	239
16.1. Загальні відомості про галузь .....	239
16.2. Склад прямих витрат виробничої собівартості .....	240
16.2.1. Стаття калькуляції „Сировина і основні матеріали” .....	240
16.2.2. Стаття калькуляції „Зворотні відходи” .....	240
16.2.3. Стаття калькуляції „Допоміжні матеріали на технологічні цілі” .....	241
16.2.4. Стаття калькуляції „Паливо та енергія на технологічні цілі” .....	242
16.2.5. Статті калькуляції „Основна заробітна плата виробничих робітників” та „Додаткова заробітна плата виробничих робітників” .....	242
16.2.6. Стаття калькуляції „Відрахування на соціальне страхування” .....	244
16.2.7. Стаття калькуляції „Втрати від браку” .....	244
16.2.8. Стаття калькуляції „Інші виробничі витрати” .....	246
16.3. Планування, облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції при заготівлі сільськогосподарської сировини .....	246
16.3.1. Планування та облік витрат .....	246
16.3.2. Калькулювання собівартості на пунктах первинної переробки .....	247
16.4. Планування витрат виробництва .....	247
16.4.1. Планові калькуляції собівартості продукції .....	247
16.4.2. Зведений кошторис витрат на виробництво .....	249
16.5. Облік витрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції .....	250
16.5.1. Облік витрат сировини і матеріалів .....	250
16.5.2. Облік витрат на оклеювання і пакування .....	250
16.5.3. Облік витрат на виробництво напівфабрикатів власного виробництва .....	251
Розділ 17. ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПРИ ВИКОРИСТАННІ ДАВАЛЬНИЦЬКОЇ СИРОВИНИ .....	252
Розділ 18. ФОРМУВАННЯ ЦІНИ ТА РЕНТАБЕЛЬНОСТІ ПРОДУКЦІЇ .....	257
Перелік рекомендованої літератури .....	262
Додатки .....	264



## **ПЕРЕДМОВА**

На Україні діють підприємства і організації різних форм власності, різних розмірів, що охоплюють всі сфери виробничої і невиробничої діяльності.

Всі ці підприємства і організації мають власні особливості функціонування, кожне підприємство, організація чи установа керується набором конкретних цілей. Наприклад, цілями підприємства харчової промисловості може бути виробництво продукції високої якості при мінімальних витратах та виробництво і випуск продукції, що максимально задовольняє попит населення, цілями торговельного підприємства може бути одержання прибутку і висока якість обслуговування покупців, тощо.

Для реалізації намічених цілей керівництво підприємств і організацій потребує необхідної інформації. Ця інформація включає виробничі, фінансові, юридичні питання, а також питання, пов'язані з маркетингом, проблемами охорони навколишнього середовища тощо. Чим більше підприємство тим більше інформації потребують його спеціалісти для своєчасного прийняття ефективних рішень

Частіше всього ці рішення пов'язані зі збільшенням прибутку, ростом обсягів виробництва, мінімізацією витрат, досягненням лідерства щодо виробництва продукту або надання послуг, реструктуризацією і диверсифікацією діяльності, підвищенням якості продукції, що випускається.

Завдання менеджерів полягають у тому, щоб підприємства і організації ефективно функціонували.

Досягаючи цього, менеджери підрозділів виконують наступні основні функції: планування, облік, прийняття рішень, оперативне управління, контроль за виконанням запланованих заходів.

Для всіх перерахованих функцій управління потрібна інформація. Вона надходить з різних джерел: прогнозування, планування, обліку і контролю.

Велике значення при цьому надається управлінському обліку, як частині інформаційної системи підприємства, направленої на забезпечення інформацією керівництва для прийняття рішень і планування діяльності, допомога в оперативному управлінні і контролі, стимулювання працівників підприємства по виконанню наміченої програми, оцінка діяльності підрозділів, апарату управління і окремих співробітників підприємства.

Управлінський облік – це облік, необхідний керівництву, спеціалістам підприємства для прийняття управлінських рішень, оперативного реагування при зміні умов виробництва, його матеріали можуть складати комерційну таємницю.

У результаті вивчення курсу „Управлінський облік” студент має знати і вміти:

- міжнародний досвід щодо організації та функціонування управлінського обліку;
- принципи, функції та складові частини управлінського обліку;
- види, системи, методи, варіанти обліку витрат;
- бюджетне планування і контроль;
- складати бюджети та проводити аналіз їх виконання;
- володіти різними методами та прийомами техніко-економічного обґрунтування тощо.

Управлінський облік в галузях харчової промисловості має свої певні відмінні ознаки, використовує притаманні йому методи, прийоми і принципи ведення, що мають бути розглянуті при вивченні курсу “Особливості управлінського обліку в галузях харчової промисловості”.

В харчовій промисловості існує позамовний, попроцесний та нормативний методи обліку витрат на виробництво продукції. Використовуються різні види стандартів, ведеться планування щодо забезпечення підприємств сировиною, виробництва та реалізації готової продукції відповідно з попитом населення тощо.

Особливості технологій різних галузей промисловості обумовлюють різний склад витрат та їх віднесення до окремої калькуляційної одиниці. Саме особливості технологічної побудови впливають на склад статей собівартості продукції, формування кожної статі витрат, формування собівартості готової продукції, одиниці реалізованої продукції та оцінки незавершеного виробництва.

У результаті вивчення курсу „Особливості управлінського обліку у галузях харчової промисловості” студент має знати і вміти:

- принципи, функції та методи управлінського обліку, що використовуються в різних галузях харчової промисловості;
- особливості планування, обліку та калькулювання собівартості продукції в різних галузях харчової промисловості.
- самостійно провадити систему управлінського обліку на підприємствах різних форм власності та різних галузей харчової промисловості;
- самостійно розраховувати витрати, пропонувати альтернативні рішення;
- складати бюджети та проводити аналіз їх виконання;
- обґрунтувати вибір цін на продукцію підприємств харчової промисловості;
- володіти різними методами та прийомами техніко-економічного обґрунтування.

## РОЗДІЛ 1.

# Теоретичні основи управлінського обліку

### 1.1 Зародження та розвиток виробничого та управлінського обліку

В сучасних умовах організаційно відбувся поділ обліку на фінансовий та управлінський. Виникла проблема впровадження в практику вітчизняних підприємств управлінського обліку. На підрозділ управлінського обліку покладена діяльність з управління собівартістю продукції. Цей підрозділ, хоча і називається „Підрозділом управлінського обліку”, але акумулює всю діяльність з управління собівартістю – від її планування до підготовки проектів управлінських рішень. В міру розвитку ринкових відносин зростає конкуренція і фактична собівартість продукції стає комерційною таємницею. Виділення управлінського обліку в самостійну облікову діяльність дає більші можливості забезпечення цієї таємниці. Фінансовий облік передбачає порівняння витрат і доходів періоду для визначення прибутку. Досить важливо щоб нереалізовані запаси готової продукції та незавершене виробництво не включалися до собівартості проданої продукції, що порівнюється з доходами від продажу за певний період. Підприємства, які виробляють широкий асортимент продукції, мають потребу визначати собівартість окремих видів продукції. Загальна сума витрат виробництва складається з собівартості виготовленої продукції та собівартості незавершеного виробництва, що складає основу для оцінки запасів продукції, яку при визначенні прибутку необхідно вирахувати із суми витрат поточного періоду. Ця загальна сума є базою при визначенні вартості запасів продукції для відображення в балансі. Собівартість розраховується за кожним видом продукції виробництва і є основою для складання фінансових звітів. Саме підготовкою такої інформації традиційно займається **система виробничого обліку**.

В системі виробничого обліку визначаються виробничі витрати для оцінки вартості матеріально-виробничих запасів, що відповідає вимогам зовнішньої звітності, в той час основним завданням управлінського обліку є підготовка відповідної інформації для керівництва і менеджерів підприємства, яка необхідна їм для прийняття ефективних управлінських рішень.

Вивчення наукових праць К. Друрі, Р. Ентані, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Р. Стоуна з теорії виробничого і управлінського обліку показують, що розбіжність між ними досить незначна. При цьому одні автори описують процес прийняття рішень, який базується на принципах виробничого обліку, а інші – використовують термін „**управлінський облік**”.

Управлінський облік (Managerial Accounting) задовольняє внутрішні потреби менеджерів, надаючи їм інформацію для прийняття рішень, планування, контролю і регулювання. Завданням виробничого обліку (Cost Accounting) є визначення виробничих витрат (собівартості продукції) для складання фінансових звітів. Такий

підхід вимагає створення подвійної системи реєстрації і класифікації бухгалтерської інформації, що буде розглянуто в наступних розділах.

Необхідність формування самостійної інформаційної системи про витрати обґрунтована на початку ХХ ст. у книзі Г. Емерсона „Продуктивність праці, як основа оперативної роботи і заробітної плати”.

В жовтні 1919 року за ініціативою Дж. Лі Нікольсона в США була створена національна асоціація бухгалтерів-виробничників, діяльність якої стала поштовхом до переосмислення ролі бухгалтера та перекваліфікації бухгалтерів США.

Система виробничих витрат під назвою „стандарт-кост” виникла в США в 30-ті роки. Уже в той час вона була відома у Радянському Союзі із праць професора М.Х. Жебрака. На підприємствах Радянського Союзу така система виникла і розвивалась під назвою „**нормативний облік**”.

Наступний етап розвитку управлінського обліку пов'язаний з розробкою системи калькулювання змінних витрат, що одержала назву – „директ-костинг”, введеною в 1936 році американцем Дж. Харрісом та виникненням системи обліку за центрами витрат.

Управлінський облік як складова бухгалтерського обліку сформувався в 40-ві – 50-ті роки ХХ століття. З того часу він є обов'язковим в навчальних закладах США, Німеччини та інших країн світу.

Управлінський облік поєднує процес управління з обліковим процесом. Із цього приводу слід звернути увагу на те, що підручник з управлінського обліку в США автори Ч.Т. Хорнгрен і Дж. Фостер розпочинають такими словами: „Теперішні керівники багатьох компаній (таких як General Motors, PepsiCo) в минулому були бухгалтерами. Досвід облікової роботи визначив ключову роль в їх кар'єрі, бо ці люди завдяки обліку, який пронизує всі служби підприємства, були тісно пов'язані з оперативним плануванням та контролем”. Підготовка бухгалтерів США орієнтує їх на управлінську діяльність.

### **1.2. Визначення суті управлінського обліку**

Становлення управлінського обліку походить від калькуляційного, а тому основний його зміст складає облік витрат на виробництво майбутніх і минулих періодів в різних класифікаційних аспектах.

Важливим моментом, як відмічають вітчизняні та зарубіжні вчені, при визначенні суті управлінського обліку є аналітичність інформації. Трактуювання управлінського обліку в працях вчених-економістів наведено в таблиці 1.1.

В системі управлінського обліку інформація збирається, групується, ідентифікується, вивчається з метою найбільш чіткого і достовірного відображення результатів діяльності структурних підрозділів і визначення їх частки в одержанні прибутку підприємства.

Встановленню суті управлінського обліку сприяє вивчення сукупності ознак, що характеризують його як цілісну інформаційно-контрольну систему підприємства: безперервність, цілеспрямованість, повноту інформаційного забезпечення, практичне відображення використання економічних законів суспільства, вплив на об'єкти управління за умови зміни зовнішніх і внутрішніх умов.

Таким чином, управлінський облік виробничого підприємства – це інтегрована система збору, підготовки і економічної інтерпретації інформації з метою розробки оперативних, поточних і стратегічних управлінських рішень, що поєднує фінансовий та податковий облік, аналіз, планування, нормування, статистичні методи, контроль, аудит і невідривно пов'язана з технологією, технікою та організацією об'єкта управління.

Таблиця 1.1

## Трактування управлінського обліку в працях вчених-економістів

Автор та джерело	Трактування
Білоусова І.А. Управлінський облік в системі бухгалтерського обліку / Вісник. – Житомир. – 2000. № 12	Управлінський облік не може охоплювати всі господарські операції і перетворюватися в орган управління підприємством. Невиправданим варто вважати і передачу обліку витрат на виробництво і витрат діяльності у фінансовий облік (с.62).
Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / Бухгалтерський облік і аудит – ж. К. 2002 № 2	„...внутрішньогосподарський облік як система, що включає оперативний, статистичний і бухгалтерський облік, за змістом, значенням і рішенням завдань виконує роль управлінського обліку, але водночас кожен вид обліку зберігає свою функціональну індивідуальність”.
Бупинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. Ч.1. – Житомир, 1996.	Управлінський (внутрішньогосподарський) – це облік у якому формуються показники для різних внутрішніх і зовнішніх потреб: обчислення собівартості придбаних матеріалів, виготовленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг; визначення витрат, розрахунок доцільності виконаних робіт та ін. (с.27).
Бупинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. – Житомир, 2000.	Під управлінським обліком розуміють процес виявлення, виміру, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в середині підприємства (с.11).
Бупинець Ф.Ф. Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку // Вісник. – Житомир. – 1998. - № 8.	Суть управлінського обліку полягає в інтегуванні діючої системи обліку витрат і доходів, нормування, контролю, аналізу, що накопичує інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку кожного окремо взятого підприємства (с.4).
Голов С.Ф., Єфименко В.І. Фінансовий і управлінський облік. – К., 1996.	Управлінський облік – це процес виявлення, зміни, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю в середині організації і для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів (с. 246).
Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ./ Под ред. С.А. Табалиной. – М., 1997.	Управлінський облік обслуговує менеджерів (керівників) у середині організації (підприємства), видаючи їм інформацію для прийняття рішень, планування, контролю і регулювання прямих виробничих витрат (собівартості продукції) для складання фінансових звітів (с.13).
Сопко В. Бухгалтерський облік. Навч. посібник. – К., 1998.	Внутрішньогосподарський облік (так званий управлінський, виробничий, контролінг) не є самостійним бухгалтерським обліком. Це продовження, а точніше подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат і доходів діяльності, коли розкривається вся ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних і організаційних рішень, мотивації та ін. (с.373).
Карпова Т.П. Управленческий учет. – М., 1998.	Суть управлінського обліку – інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю й аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства (с.29).

<p>Управленческий учет / Под ред. А. Д. Шеремета. – М. 1999.</p>	<p>Управлінський облік – підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власного управління та контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передавання і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виявлення його функцій (с.17).</p>
<p>Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М., 1995</p>	<p>Управлінський облік – це ідентифікація, вимірювання, збирання, систематизація, аналіз, розподіл, інтерпретація і передавання інформації, яка необхідна для управління будь-яким об'єктом. Синонімом є внутрішній (integral) (с.8).</p>
<p>Чумаченко М.Г. Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 10</p>	<p>„... у міру зростання потреби в ефективному управлінні підприємством облік витрат і калькулювання собівартості продукції (виробничий облік) трансформується в управлінський облік”, „... обліком ця економічна система називається за традицією, оскільки вона містить у собі дії, що виходять за рамки власного обліку” (с.2).</p>
<p>Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры – М., 1993</p>	<p>Управлінський облік – це процес у рамках організації, яка забезпечує управлінський апарат організації інформацією, що використовується для планування, особистого управління і контролю за діяльністю організації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передавання і приймання інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій (с.269).</p>
<p>Л.М. Чернелєвський, Г.Г. Осадча. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості. – К., 2005</p>	<p>Управлінський облік виробничого підприємства – це інтегрована система збору, підготовки і економічної інтерпретації інформації з метою розробки оперативних, поточних і стратегічних управлінських рішень, що поєднує фінансовий та податковий облік, аналіз, планування, нормування, статистичні методи, контроль, аудит і невідривно пов'язана з технологією, технікою та організацією об'єкта управління.</p>

### 1.3. Види обліку. Взаємозв'язок фінансового і управлінського обліку

Як уже відмічалось, сьогодні в більшості країн світу бухгалтерський облік поділяють на фінансовий та управлінський. Кінцевою метою фінансового обліку є складання фінансової звітності. Питанням податкового обліку та звітності приділяється особлива увага з боку державних та урядових органів в усіх країнах світу, а тому в деяких з них податковий облік виділений в самостійну галузь облікової діяльності.

Бухгалтерський облік – це процес збору, ідентифікації облікової інформації, розрахунку і оцінки показників виробничо-господарської діяльності та задоволення інформаційних потреб в обліковій інформації зовнішніх та внутрішніх користувачів.

Зовнішні користувачі не входять до складу підприємства. Ними можуть бути інвестори, кредитори, акціонери, державні, податкові, статистичні органи тощо. Інвесторів і кредиторів цікавить інформація про можливість підприємства виконати взяті фінансові зобов'язання. Акціонери зацікавлені в визначенні вартості своїх капіталовкладень та одержанні частини прибутку в вигляді дивідендів. Державні, податкові та статистичні органи збирають інформацію про виробничу, збутову діяльність, капіталовкладення, прибутки та суми прибутків, що підлягають оподаткуванню тощо.

Внутрішні користувачі входять до спискового складу підприємства. Менеджери використовують інформацію, що допомагає їм при прийнятті ефективних управлінських рішень про витрати на виробництво, прибутковість окремих виробництв, рентабельність продукції і виробництва, встановлення цін продажу тощо.

Складання зовнішніх звітів відноситься до сфери фінансового обліку, який підпорядкований стандартним принципам, а складання внутрішніх звітів відноситься до системи управлінського обліку, який регламентується вимогами внутрішнього менеджменту фірми.

Зміст обліку ставить вимоги до статусу та обов'язків головного бухгалтера та підрозділу бухгалтерської служби.

Головний бухгалтер – це фінансовий керівник, який має відношення і до фінансового і до управлінського обліку. Бухгалтерія поєднує обов'язки планового відділу та аналітичних служб.

Інститут керівників США (Financial Executives Institute FEI) визначив наступні функції бухгалтерії:

- планування і контроль;
- звітність і інтерпретація (аналіз);
- оцінка і консалтинг;
- функції, пов'язані з податками;
- урядова звітність;
- контроль за збереженням активів;
- економічна оцінка (експертиза).

Вперше розбіжності між фінансовим та управлінським обліком були визначені в 1972 році Національною асоціацією бухгалтерів США (National Association of Accountants – NAA) при розробці програми для Дипломованих управлінських бухгалтерів (The Certified Management Accountant – CMA). Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку наведена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

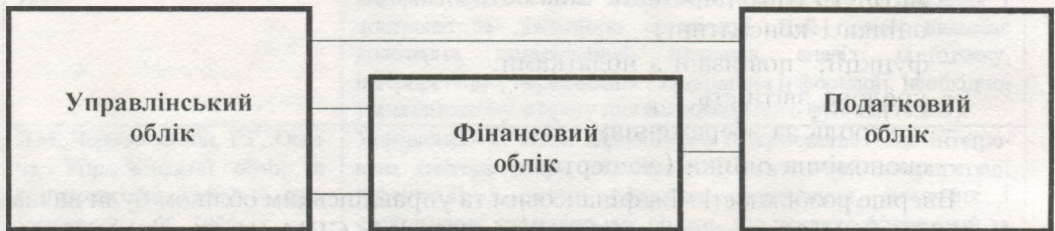
Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку

№ п/п	Ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3	4
1	Обов'язковість ведення обліку	Визначається Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”	Визначається потребами управлінського персоналу підприємства
2	Мета обліку	Складання фінансової звітності, надання інформації для складання податкової та статистичної звітності	Надання інформації для планування, аналізу та контролю при оперативному управлінні та визначення стратегії майбутнього розвитку підприємства
3	Користувачі інформації	Зовнішні (державні, податкові та статистичні органи, кредитори, клієнти тощо), внутрішні (менеджери, співробітники)	Обмежене коло працівників управлінського персоналу підприємства
4	Об'єкти обліку та звітності	Підприємство в цілому	Центри відповідальності, окремі підрозділи.

1	2	3	4
5	Частота подання Звітності	Місячна, квартальна, річна	Визначається управлінським персоналом, частіше буває (змінна, добова, декадна, місячна, квартальна, річна)
6	Точність інформації	Визначається законодавчо	Визначається управлінським персоналом, має велику кількість приблизних оцінок
7	Часовий аспект інформації	Відображає події, що уже відбулися	На підставі аналізу інформації минулих подій розробка планів на майбутнє
8	Ступінь відкритості інформації	Інформація відкрита внутрішнім та зовнішнім користувачам, звіти публікують ся	Інформація відкрита вузькому колу управлінського персоналу, більшість інформації є комерційною таємницею

Ці відмінності визначаються функціональною роллю різних видів обліку, але, як уже зазначалося, бухгалтерський облік є єдиною системою обліку.

В цілому система бухгалтерського обліку підприємства показана на малюнку 1.1.



Мал.1.1. Система бухгалтерського обліку підприємства

Управлінський облік використовує інформацію фінансового, податкового обліку та інші види економічної інформації.

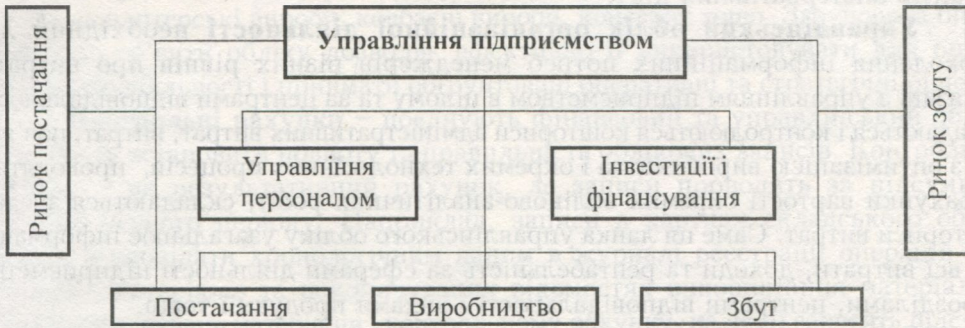
Єдина система бухгалтерського обліку підприємства базується на використанні національного законодавства, спільних реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, плані рахунків бухгалтерського обліку, облікових вимірювачах тощо.

Управлінський облік є інструментом внутрішнього менеджменту і орієнтований на досягнення мети діяльності підприємства.

### 1.4. Складові частини управлінського обліку

Процес виробництва являє собою перетворення одних матеріально-речових цінностей та послуг в інші. Матеріально-речові цінності та послуги, що використовуються у виробництві називаються факторами виробництва або витратами. Матеріально-речові цінності та послуги, що є результатом виробництва, називаються продукцією виробництва. На Україні існує поділ підприємств за галузевою ознакою, величиною та обсягом обороту, формою власності (державні підприємства, акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю тощо), але існують сфери діяльності, спільні для усіх підприємств. Огляд господарської діяльності підприємств привів до розподілу економіки підприємства за функціями діяльності, що показано на малюнку 1.2.





Мал. 1.2. Функціональна модель підприємства

Система управлінського обліку повинна відповідати функціональному поділу підприємства і забезпечувати ефективність роботи кожної сфери діяльності. Такий підхід до організації обліку допускає визначення наступних складових частин управлінського обліку:

- управлінський облік постачальницько-заготівельної діяльності;
- управлінський облік виробничої діяльності;
- управлінський облік витрат на робочу силу;
- управлінський облік інвестиційної діяльності і фінансування;
- управлінський облік фінансово-збутової діяльності;
- управлінський облік організаційної діяльності.

**Управлінський облік постачальницько-заготівельної діяльності** задовольняє інформаційні потреби щодо формування заготівельної вартості товарно-матеріальних цінностей, оптимальних розмірів товарно-виробничих запасів, вибору постачальників (розрахунок варіантів альтернативних дій) тощо.

**Управлінський облік виробничої діяльності** – центральна ланка управлінського обліку. Він передбачає складання кошторисів витрат виробничої собівартості продукції та загальновиробничих витрат, класифікацію витрат виробництва, вибору методів розподілу загальновиробничих витрат між виробництвами, центрами відповідальності та видами продукції. За його допомогою проводяться розрахунки собівартості виробництва і калькулювання виробничої собівартості продукції.

**Управлінський облік витрат на робочу силу** задовольняє інформаційні потреби щодо витрат на робочу силу (вибір систем і форм оплати праці, режиму роботи працівників підприємства, преміювання і стимулювання, визначення категорій персоналу і їх чисельності, професійне навчання і підвищення кваліфікації тощо).

**Управлінський облік інвестиційної діяльності і фінансування** задовольняє інформаційні потреби щодо доцільності придбання засобів виробництва, ліцензій, залучення та розміщення капіталу, планування і аналіз фінансів (розрахунок варіантів альтернативних дій) тощо.

**Управлінський облік фінансово-збутової діяльності** задовольняє інформаційні потреби про ринки збуту продукції, ціни на продукцію, складаються кошториси витрат на збут та проводиться аналіз їх виконання, визначається прибутковість виробництва і реалізації та рентабельність реалізованої продукції (розрахунок

варіантів альтернативних дій).

**Управлінський облік організаційної діяльності** необхідний для задоволення інформаційних потреб менеджерів різних рівнів про витрати, пов'язані з управлінням підприємством в цілому та за центрами відповідальності. Складаються і контролюються кошториси адміністративних витрат, витрат, пов'язаних з оптимізацією виробництва і окремих технологічних процесів, проводяться розрахунки вартості окремих обліково-аналітичних робіт, складаються зведені кошториси витрат. Саме ця ланка управлінського обліку узагальнює інформацію про всі витрати, доходи та рентабельність за сферами діяльності підприємства, підрозділами, центрами відповідальності і видами продукції тощо.

Всі складові частини управлінського обліку є єдиною системою процесу планування, обліку, калькулювання собівартості продукції, контролю і аналізу всіх сфер діяльності підприємства і формують інформацію, яка всебічно характеризує роботу підприємства у взаємозв'язку і взаємодії із зовнішнім економічним середовищем.

### **1.5. Предмет, метод, мета та основні завдання управлінського обліку**

Управлінський облік пов'язує процес управління з обліковим процесом. **Предметом управлінського обліку виступає сукупність об'єктів в процесі всього циклу управління виробництвом.** Об'єктами обліку виступають виробничі ресурси (запаси, трудові ресурси, основні засоби тощо) та господарські процеси (постачальницько-заготівельна діяльність, виробництво, збутова діяльність, організаційна діяльність, інвестиційна діяльність тощо).

**Методом управлінського обліку виступає сукупність різних прийомів і способів, з допомогою яких відображаються об'єкти управлінського обліку в інформаційній системі підприємства.** Він включає наступні елементи:

- документація;
- інвентаризація;
- групування і узагальнення;
- контрольні рахунки;
- планування;
- нормування та лімітування;
- аналіз;
- контроль.

**Документація** – достовірне і своєчасне відображення облікових даних в регістрах аналітичного обліку.

**Інвентаризація** – спосіб виявлення фактичного стану об'єкта обліку. Інвентаризація забезпечує збереження матеріальних цінностей, контроль їх використання за місцем призначення та правильності ведення обліку.

**Групування і узагальнення** – спосіб вивчення, який дозволяє накопичувати і систематизувати інформацію про досліджуваний об'єкт в розрізі певної ознаки. Наприклад, при переписі населення визначаються вікові групи. В харчовій та м'ясо-

молочній промисловості виділені групи однорідної продукції – хлібобулочні вироби, кондитерські вироби, ковбасні вироби, консерви тощо. Згрупована інформація про об'єкти обліку дозволяє ефективно її використовувати для оцінки результатів діяльності і приймати обґрунтовані оперативні та стратегічні рішення.

**Контрольні рахунки** – поєднують фінансовий та управлінський облік і дозволяють встановити повноту та правильність облікових записів. Контрольний рахунок – це результативний рахунок, де записи проводять за підсумками операцій певного періоду. Наприклад, записи в картках складського обліку повинні відповідати хронологічним даним в журналі реєстрації операцій надходження матеріалів та накопичуваних відомостях використання матеріалів в розрізі найменувань матеріалів і контрольному рахунку, на який заносять підсумок всіх операцій, згрупованих за певною ознакою в накопичуваних відомостях.

**Планування** – пов'язано з вирішенням проблем майбутнього розвитку підприємства. Ефективна система планування базується на попередньому проведенні економічного аналізу результатів господарської діяльності підприємства, розрахунках альтернативних варіантів дій для досягнення мети, узгодження можливостей підприємства з умовами ринку.

**Нормування** – процес науково обґрунтованих розрахунків оптимальних норм і нормативів, спрямований на забезпечення ефективного використання виробничих ресурсів.

**Лімітування** – спосіб визначення витрат виробничих ресурсів, розрахованих виходячи з норм витрат і виробничої програми.

**Аналіз** – вивчення результатів виробничо-господарської діяльності підприємства і його структурних підрозділів на підставі даних плану, обліку, звітності та інших джерел інформації.

**Контроль** – завершальний процес планування, обліку та аналізу діяльності підприємства та його структурних підрозділів. Основою системи контролю є зворотний зв'язок між плануванням та обліком, що дозволяє встановити відхилення, аналізувати причини їх виникнення, та розробляти заходи по усуненню відхилень.

Управлінський облік задовольняє інформаційні потреби управлінського персоналу про стан та собівартість об'єктів обліку, а тому прямо пов'язаний з калькуляцією.

**Метою управлінського обліку є оптимізація витрат об'єктів обліку підприємства і отримання максимального рівня рентабельності або норми прибутку.** Для досягнення мети необхідно вирішити наступні основні завдання:

- визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць;
- вибір методів обліку витрат;
- впровадження науково обґрунтованих норм і нормативів витрат виробництва;
- облік витрат за центрами відповідальності;
- складання кошторисів витрат та звітних калькуляцій;
- аналіз відхилень;
- визначення собівартості, норми прибутку та рентабельності;
- розробка і впровадження заходів щодо оптимізації витрат;
- автоматизація планування, обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції.

## 1.6. Основні принципи управлінського обліку

Ефективна система організації управлінського обліку підприємства базується на наступних основних принципах:

- безперервності;
- єдиних планово-облікових одиницях виміру;
- оцінці результатів діяльності центрів відповідальності;
- спадкоємності та багаторазового використання інформації;
- бюджетного (кошторисного) методу управління;
- повноті та аналітичності інформації;
- періодичності.

**Безперервність** – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі.

**Єдині планово-облікові одиниці виміру** – планування та облік здійснюється в єдиних планово-облікових одиницях, що забезпечує співставність при аналізі господарської діяльності, зв'язок між фінансовим та управлінським обліком.

**Оцінка результатів діяльності** – один із головних принципів. Планування, облік, контроль і розрахунок прибутку проводиться в розрізі кожного підрозділу (центру відповідальності). Процеси оцінки результатів діяльності передбачають і визначають тенденції та перспективи розвитку кожного підрозділу в формуванні прибутку від виробництва і інших видів діяльності. Важливу роль при цьому відіграє стимулювання за виконання показників роботи кожного центру відповідальності.

**Спадкоємність та багаторазове використання інформації** – спрощує систему обліку і забезпечує її ефективність. Даний принцип дозволяє створити на підприємстві раціональну і економну систему обліку відповідно його розмірам і масштабам виробничої діяльності. Розробляється уніфікований перелік показників діяльності, що дозволяє із мінімальної кількості облікових даних одержати максимальну кількість інформації для прийняття управлінських рішень.

**Бюджетний (кошторисний) метод управління** витратами, фінансами, комерційною діяльністю. Складаються кошториси витрат та визначаються доходи за видами діяльності, підрозділами і підприємству в цілому. Бюджетування охоплює процеси планування та аналізу відхилень від плану. Бюджетним періодом є один рік з поділом на квартали, місяці.

**Повнота та аналітичність інформації** – показники, що приводяться в звітах, повинні містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарської діяльності, здатні вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

**Періодичність** – інформація з метою прийняття управлінських рішень повинна подаватися періодично в залежності від цілей використання (зміна, доба, тиждень, декада, місяць, квартал, півріччя, рік). Як правило, апарат управління встановлює графік збору первинних даних, їх обробки і групування, з метою одержання підсумкових даних.