

МЕТОД ОПРЕДЕЛЕНИЯ ПРИОРИТЕТНЫХ ФИНАНСОВЫХ ИСТОЧНИКОВ ДЛЯ ИННОВАЦИОННЫХ ПРЕОБРАЗОВАНИЙ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

странних інвестицій.

Источники и литература

1. Статистичний щорічник Донецької області за 2005 рік / Держкомстат України. Донецьке обл. упр. Статистики. – Донецьк, 2006. – 403 с.
2. Макогон Ю.В. Роль и место Донбасса в экономике Украины.// Сборник научных трудов Донецкого государственного университета экономики и торговли им. М.Туган–Барановского. – Донецк, 2006. – 248–260 с.
3. Ефимова М.Р., Петрова Е.В., Румянцев В.Н. Общая теория статистики. – М.: ИНФРА–М, 2000. – 416 с.
4. Социально-экономическое положение Донецкой области за 1999 год / Госкомстат Украины. Донецкое обл. упр. статистики. – Донецк, 2000. – 139 с.
5. Социально-экономическое положение Донецкой области за 2000 год / Госкомстат Украины. Донецкое обл. упр. статистики. – Донецк, 2001. – 142 с.
6. Соціально-економічне становище за 2001 рік / Держкомстат України. Донецьке обл. упр. статистики. – Донецьк, 2002. – 163 с.
7. Соціально-економічне становище за 2002 рік / Держкомстат України. Донецьке обл. упр. статистики. – Донецьк, 2003. – 156 с.
8. Статистичний щорічник Донецької області за 2000 рік / Держкомстат України. Донецьке обл. упр. статистики. – Донецьк, 2001. – 335 с.
9. Статистичний щорічник Донецької області за 2001 рік / Держкомстат України. Донецьке обл. упр. статистики. – Донецьк, 2002. – 335 с.
10. Статистичний щорічник Донецької області за 2002 рік / Держкомстат України. Донецьке обл. упр. статистики. – Донецьк, 2003. – 370 с.
11. Мардас А.Н. Эконометрика. – СПб.: Питер, 2001. – 144 с.
12. Теорія статистики: Навч. посіб /П.Г. Вашків, П.І. Пастер, В.П. Сторожук, Є.І. Ткач. – К.: Либідь, 2001. – 320 с.

Майданевич Ю.П.

АНАЛІЗ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І МЕТОДІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ: ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Постановка проблеми. Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є активною ланкою системи управління господарським життям підприємства, що забезпечує необхідною інформацією управлінський персонал для прийняття рішень. Від достовірності, оперативності та доцільності інформації про витрати залежить ефективність виробничої діяльності підприємства, його спроможність вистояти у сучасному конкурентному середовищі та досягти бажаних результатів.

Групування витрат за центрами відповідальності дозволяє об'єднати різні за економічним змістом витрати в єдині цільові групи. При цьому виникає проблема вибору методів обліку витрат та калькулювання. Відсутність єдиної думки щодо їх сутності, необхідності, єдності та класифікації визначила актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень. Удосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості постійно знаходиться в центрі досліджень. Протягом багатьох років одним із дискусійних питань вітчизняних науковців є визначення взаємозв'язку та класифікації методів обліку витрат та методів калькулювання. Вагомий внесок у вирішення даної проблеми здійснили: Р.А.Алборов, І.А.Басманов, проф. Ф.Ф.Бутинець, К.Друрі, В.Б.Івашкевич, В.Е.Керімов, проф. Л.В.Нападовська, проф. В.Ф.Палій, акад. М.Г.Чумаченко та ін.

Метою дослідження є розгляд сутності понять «метод обліку витрат» та «метод калькулювання», аналіз їх класифікації, розкриття їх особливостей та умови їх практичного застосування на підприємствах молочної промисловості.

Виклад основного матеріалу. На основі проведеного аналізу поглядів науковців на співвідношення методів обліку витрат та методів калькулювання, визначено, що погляди вчених можна згрупувати на чотири групи:

- методи обліку витрат та методи калькулювання є різними та відокремленими один від одного категоріями. Проблема класифікації методів обліку витрат та методів калькулювання займалися: І.О.Басманов, проф. Ф.Ф.Бутинець, В.А.Луговий, проф. В.Ф.Палій, П.Я.Папковская, акад. М.Г.Чумаченко;
- методи обліку витрат та методи калькулювання є ідентичними і не повинні розмежовуватися, тому вживається спільний термін «методи обліку витрат та калькулювання». Такої точки зору дотримуються П.С.Безруких, А.А.Додонов, В.П.Завгородній, А.Ш.Маргуліс, С.А.Ніколаєва, В.К.Радостовець;
- доцільно використовувати лише методи обліку витрат. Так вважають В.Е.Керімов, Н.М.Ткаченко;

– існують лише методи калькулювання. Дослідження по даному питанню належать М.Х.Жебраку, О.Є.Ніколаєвій, І.І.Покладу, Ф.Я.Суку.

Питання співвідношення обліку витрат на виробництво та калькулювання, розглянуте проф. В.Б.Івашкевичем як два взаємопов'язаних та самостійно діючих процеси [8, с.34]. Дане розмежування обґрунтовується змістом та обсягом інформації, а також за способами її обробки на обох етапах: на етапі обліку витрат відбувається збір інформації та її групування залежно від встановлених цілей, а на етапі калькулювання – обробка за допомогою спеціальних прийомів та способів. Проф. Я.В. Соколов, Р.А. Алборов, Р.С.Каплан також стверджують, що калькулювання та облік витрат – два паралельних і, по суті, не пов'язаних процеси [6, 1, 2].

Розглядаючи наявні по даному питанню точки зору відомих авторів, проф. Палій В.Ф. вважає, що методи обліку витрат і калькулювання – це «різні методи, що виконують зовсім різні функції [16, с.196]. При цьому автор підкреслює, що метод обліку витрат повинен характеризувати, з відповідною повнотою та деталізацією, процес їх виникнення та формування в конкретному виробничому процесі, а метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць [16, с.223] Калькуляція товару – це лише один із кінцевих результатів обліку витрат на виробництво [16, с.10]. Отже, проф. В.Ф.Палій послідовно підкреслює відмінності обліку витрат і калькулювання, а відповідно, й методів.

Цікавою є точка зору С.І.Селезнєва, який під методами калькулювання розуміє економічні прийоми визначення собівартості окремих видів продукції (об'єктів калькулювання). При цьому об'єкт обліку витрат, на його думку, це технічні прийоми відображення витрат на виробництво окремих видів продукції (об'єктів обліку) [18, с.164].

Папковская П.Я., дотримуючись думки, що облік витрат на виробництво та калькулювання є двома сторонами єдиного цілого, підкреслює, що функція виробничого обліку, яка полягає у здійсненні контролю за витратами в процесі виробництва, може бути виконана без калькуляції. Автор вважає, що метод калькулювання існує самостійно, окремо від методу обліку витрат, виходячи з того, що вони мають різні предмети та способи дослідження. Такої ж точки зору щодо розподілу методів обліку витрат на виробництво і методів калькулювання дотримуються також І.А. Басманов, А.П. Міхалкевич, І.М. Бєлий, П.Я. Костюк, проф. В.Ф. Палій, В.І. Сопко, акад. М.П.Чумаченко.

Радостовець В.К., Сук Ф.Я., Бєлєбєха І.О. не підтримують думку щодо необхідності використання методів обліку витрат та методів калькулювання. При цьому Сук Ф.Я. наголошує на використанні лише методів калькулювання, а І.О. Бєлєбєха вважає, що використовувати необхідно лише методи обліку витрат на виробництво. На використанні лише методів калькулювання наполягав і М.Х.Жебрак, але при цьому він уточнює, що вони занадто тісно пов'язані з порядком аналітичного обліку прямих витрат на виробництво [7, с.229].

Під методом калькулювання М.П. Кондраков розуміє систему прийомів, що використовуються для визначення собівартості одиниці продукції [11, с.301]. Вважаємо, що недоліком даного визначення є те, що автор наголошує на визначенні собівартості одиниці продукції, хоча сукупність калькуляційних розрахунків охоплює не лише обчислення собівартості одиниці різних видів продукції, але й визначення собівартості всієї товарної продукції в цілому, а також незавершеного виробництва та результатів інших господарських процесів.

Однак, ряд вчених стверджують, що пропозиція класифікувати методи калькулювання є лише простими арифметичними діями. Так, А.Ш. Маргуліс відмічає, що штучне відокремлення методів калькулювання від методів обліку витрат призводить до технологізації процесів розрахунку собівартості продукції та не відображає економічну сутність методів обліку витрат [9, с.26]. При цьому автор наголошує, що калькулювання собівартості кінцевого продукту підприємства визначається системою та організацією обліку витрат. Це органічно взаємопов'язаний та взаємообумовлений процес. Вважаємо, що дане визначення є некоректним, адже, автор визначає, що метод – це процес, а це не відповідає сутності терміну «метод». На нашу думку, більш повним є визначення П.С.Бєзруких, який під методом обліку витрат та калькулювання собівартості розуміє сукупність прийомів організації документування і відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції [4, с.291].

Методи обліку витрат на виробництво та калькулювання, досліджені в роботі С.О. Ніколаєвої, яка дотримується схожої думки та вважає, що під методом обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції зазвичай розуміють сукупність прийомів організації, документування та відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції та необхідну інформацію для контролю за цим процесом [14, с.57].

Дослідження різних точок зору зарубіжних авторів по даному питанню показало, що серед них також відсутня єдина думка. Р. Мюллендорф та М. Карренбауер, а також Д. Мідлтон розмежовують методи обліку витрат та методи калькулювання. Протилежної точки зору дотримуються американські економісти Б. Нідлз, Х. Андерсон та Д. Колдуелл, наголошуючи на тому, що методи обліку витрат на виробництво та калькулювання ґрунтуються на одній із двох концепцій: позамовний метод обліку собівартості або попроцесний метод обліку собівартості.

Вважаємо, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Інформація про витрати використовується для визначення собівартості продукції. Таким чином, метод обліку

АНАЛІЗ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І МЕТОДІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ: ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

витрат є сукупністю способів відображення, групування та систематизації інформації при витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, в свою чергу, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції. Таким чином, методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність та необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

Відсутня єдина думка серед спеціалістів і щодо класифікації методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. В спеціальній літературі до цього часу досліджуються питання класифікації методів обліку витрат на виробництво та калькулювання, визначаються сфери їх застосування. При цьому, ні у офіційних документах, ні у спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат та методів калькулювання, які є рекомендованими для використання підприємствами різних галузей промисловості. У науковій літературі одні і ті ж методи різні вчені відносять або до методів обліку витрат, або до методів калькулювання.

Найбільш розповсюдженими методами обліку витрат та методами калькулювання є: попроцесний, попередільний, позамовний, нормативний, ненормативний. Також в економічній літературі зустрічаються ще й інші: повирібний, подетальний, поопераційний, пофазний, проте важливо підібрати найбільш суттєві ознаки за основу для класифікації методів обліку витрат та методів калькулювання на підприємствах молочної промисловості.

Проаналізувавши ознаки, за якими класифікують методи калькулювання, вважаємо доцільним класифікувати методи калькулювання собівартості продукції за кількома ознаками. Основними класифікаційними ознаками в даному випадку будуть:

- об'єкти калькулювання;
- повнота охоплення витрат.

Дослідження показали, що більшість вчених виділяють нормативний, позамовний та попроцесний методи. У 60–80р.р. провідне місце займав нормативний метод. Рівень розвитку техніки та економіки всіх галузей промисловості, який діяв в ті часи, не відповідав особливостям та вимогам повирібного, попроцесного та позамовного методів. Виходячи з цього, найбільш ефективним методом був нормативний, який вважався провідним. За основу класифікації зазвичай обирали нормативний метод [15, с.161].

Нормативний метод – єдиний метод, який досліджувався кожним науковцем у даній сфері. Вивченню особливостей даного методу присвячені роботи О.А. Ананькіної та Н.Г. Данілочкіної, І.А. Басманова, В.Ф. Васіна, проф. В.Ф. Палія та інших. Використання нормативного методу дає ряд переваг: по–перше, норми є засобом виміру фактичної ефективності роботи, по–друге, використання нормативів дозволяє отримувати інформацію не лише про фактичні витрати, але і про те, якими вони повинні бути.

Галузеві особливості та специфіка окремих виробництв впливають на вибір нормативного методу обліку витрат для окремо взятого підприємства. Не дивлячись на це, можна виділити два основні варіанти організації нормативного обліку витрат на виробництво:

1. Облік ведеться за нормативними витратами на виробництво, а фактичні визначаються, виходячи із суми нормативних витрат на виробництво та відхилень від них. При цьому, на рахунках бухгалтерського обліку витрати відображаються згідно встановлених нормативів. Всі виявлені відхилення накопичуються, а в кінці звітного періоду додаються до нормативних витрат на виробництво.
2. Паралельний облік фактичних та нормативних витрат на виробництво. Даний варіант полягає у відображенні інформації про витрати на виробництво за двома оцінками: за фактичними та за нормативними витратами на фактичний об'єм готової продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Проф. В.Ф.Палій поділяє методи обліку витрат на нормативний і ненормативний. При нормативному методі витрати на виготовлення продукції обліковуються як витрати за нормами, зміни норм і відхилення від норм. На протипагу нормативному, ненормативний, на думку В.Ф.Палія, використовується при обліку фактичних витрат. Погоджуємося з проф. В.Ф.Палієм в тому, що назви цих методів не відповідають суті методів. Адже, обидва методи відображають фактичні витрати. В першому варіанті – облік за відхиленнями від норм, а у другому – безпосередньо облік фактичних витрат [16, с.201].

Басманов І.А. поділяє думку проф. В.Ф. Палія щодо існування двох методів обліку витрат на виробництво: нормативного та ненормативного. Що стосується методів калькулювання, то автор виділив наступні шість методів: прямого розрахунку, розподілу витрат, додавання витрат, виключення витрат, нормативний та комбінований [3, с.122]. Такий підхід до класифікації методів калькулювання привернув увагу спеціалістів, що призвело до появи значної кількості наукових робіт та навчальних посібників, в яких по-новому розглядалась класифікація методів обліку витрат на виробництво.

Залежно від вибору об'єктів калькулювання, виділяють позамовний та попроцесний методи калькулювання. Дослідженню позамовної та попроцесної систем калькулювання у вітчизняній та зарубіжній літературі приділено досить багато уваги. Даній проблемі присвятили свої роботи І.А. Басманов, П.С. Безруких, проф. Ф.Ф. Бутинець, А.А. Додонова, проф. В.П. Івашкевич, Р.С. Каплан, П.А. Костюк, А.Ш. Маргуліс, проф. В.Ф. Палій, акад. Н.Г. Чумаченко та інші.

Радостовець В.К. зазначає, що позамовний метод калькулювання. полягає в тому, що облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості здійснюються за замовленнями на виготовлення одного або,

заздалегідь встановленої кількості однакових виробів або комплексу робіт. При цьому, прямі витрати на виробництво враховуються в розрізі замовлень, а непрямі включаються до собівартості, шляхом розподілу до прийнятої в галузі бази [17, с.10].

На підприємствах молочної промисловості позаомовний метод може використовуватися лише на дрібно-серійних виробництвах, а також для обліку витрат, пов'язаних з наданням послуг, виконанням разових замовлень та робіт стороннім організаціям [12, с.212].

Одним із різновидів позаомовного методу калькулювання є повирібний метод, сутність якого полягає у визначенні собівартості одиниці виробу. Вважаємо, що виділення такого виду методу калькулювання є доречним лише у галузях обробної промисловості, наприклад, у машинобудуванні, швейній галузі промисловості. Щодо молочної промисловості, то використання даного методу буде досить трудомістким та неефективним.

Деякі вчені (П.А. Костюк, І.Є. Тишков, В.Ф. Палій) останнім часом наголошують на необхідності згортання обліку та відмови від обліку витрат на виробництво за окремими видами готової продукції. Вважаємо таку думку необґрунтованою, адже, існують галузі, в яких такий метод є найефективнішим інструментом визначення собівартості продукції.

Безруких П.С. вважає, що необхідно вести аналітичний облік не за виробами, а за групами виробів [4]. Такий метод було названо інвентарно-індексним методом калькулювання собівартості продукції. Однак, на наш погляд, дана система це не більше ніж один із варіантів позаомовного методу. Адже, виділяючи групи виробів, замість одиниць виробів, у якості об'єкту калькулювання, це жодним чином не змінює процедури визначення собівартості об'єктів калькулювання. Саме тому інвентарно-індексний метод калькулювання є аналогічним позаомовному методу калькулювання. Виходячи з цього, можна побудувати аналітичну схему для позаомовного методу калькулювання в залежності від обраних об'єктів калькулювання (за видами продукції, типами, одиницями). Вважаємо, що така аналітика позаомовного методу є недоречною, адже вона не змінить методики визначення собівартості конкретного замовлення.

Попроцесний (попередільний) метод обліку витрат на виробництво та калькулювання побудований на тому, що виробничі витрати накопичуються по процесам (переділам), де кожен виробничий підрозділ виконує певну частину загального процесу виробництва і передає готову продукцію або напівфабрикат для подальшої переробки в наступний процес (переділ). Проф. Ф.Ф. Бутинець [5] під переділом розуміє комплекс технологічних операцій, переривчастих стадій обробки, які закінчуються виходом напівфабрикату або готової продукції. Погоджуємося з думкою Івашкевича В.Б. в тому, що використання попередільного методу буде продуктивним у масовому виробництві однорідної продукції, коли всі носії витрат належать одному напряму витрат (виробництво електроенергії, однорідної продукції підприємств хімічної, харчової промисловості тощо) [8, с.219]. В молочної промисловості з одного виду сировини (молока) виготовляють різні види продукції залежно від спеціалізації наступних виробництв. Така специфіка молочного виробництва потребує відокремленого калькулювання проміжних продуктів (напівфабрикатів).

Основна умова попередільного калькулювання – забезпечення адекватності між витратами та продукцією за обсягом та у часі. При цьому Івашкевич В.Б. виділяє наступні варіанти попередільного калькулювання залежно від видів продукції та кількості технологічних етапів: простий однопередільний, простий багатопередільний, коефіцієнтний однопередільний, коефіцієнтний багатопередільний [8, с.220]. На нашу думку, класифікація попередільного методу не впливає на методику розрахунку собівартості продукції, а відображає лише рівень складності виробництва та процесу розрахунку собівартості продукції.

Проф. Ф.Ф.Бутинець вказує на те, що попередільний метод на підприємстві може бути організований за одним із наступних варіантів: напівфабрикатним та безнапівфабрикатним [5]. Сутність першого варіанту полягає в тому, що на рахунках бухгалтерського обліку відображається рух напівфабрикатів, розраховується їх собівартість та вводиться комплексна стаття «Напівфабрикати власного виробництва». При цьому собівартість напівфабрикатів попередніх цехів включається до витрат на виробництво напівфабрикатів наступних цехів. За безнапівфабрикатним варіантом, облік руху напівфабрикатів обмежується оперативним обліком в натуральному вираженні і, відповідно, собівартість напівфабрикатів не обчислюється.

Доцільність використання того чи іншого варіанту організації попередільного методу протягом багатьох років підлягає дискусіям. Основний недолік напівфабрикатного варіанту, як доводять вчені, це те, що при його використанні значно збільшується обсяг та трудомісткість обліку, навіть в умовах автоматизованої обробки інформації. На нашу думку, напівфабрикатний варіант повинен використовуватися тоді, коли є об'єктивна необхідність в розрахунку собівартості тих напівфабрикатів, які передаються. Такою необхідністю є потреба у розрахунку собівартості напівфабрикатів при їх реалізації на сторону або, якщо із одних і тих же напівфабрикатів виготовляються вироби різних видів. Головним досягненням використання напівфабрикатного способу є те, що він дозволяє вести облік витрат на виробництво безпосередньо за місцями (переділами) їх виникнення, що дає змогу вести оперативний контроль за відхиленнями від норм. Таким чином, використання напівфабрикатного або безнапівфабрикатного варіанту ведення виробничого обліку багато в чому залежить від галузевої специфіки та характеру організації виробництва.

На думку В.К. Радостова основним недоліком вище перерахованих методів є те, що собівартість продукції визначається лише після завершення виробничого циклу, коли неможливо вплинути на хід виробництва, а відповідно, і на витрати. Цей недолік зникає при використанні нормативного методу, який дозволяє оперативно в процесі виробництва визначати відхилення від норм, виявляти причини та винних цих відхилень [17, с.12]. Нормативний метод дозволяє найбільш ефективно організувати управління всією господарською діяльністю, створювати умови для підвищення продуктивності праці, знижувати собівартість продукції, збільшувати фондівіддачу та окупність основних та оборотних засобів.

АНАЛІЗ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І МЕТОДІВ КАЛЬКУЛЮВАННЯ: ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Виходячи з вище сказаного, очевидно, що унікальних методів не буває. Адже, кожен метод має свої переваги та недоліки. Головне завдання при цьому – зрозуміти особливості методів з тим, що, нівелюючи їх негативні сторони, максимально ефективно використовувати позитивні, реалізовувати закладені в них переваги. При цьому необхідно враховувати специфіку підприємства: організаційно-технологічні особливості виробництва, наявність та рівень повноти нормативної бази, фінансові й технічні можливості тощо [20, с.175].

В умовах використання безнапівфабрикатного варіанту обліку витрат на виробництво та калькулювання, на підприємствах молочної промисловості, здійснюється позасистемне відображення передачі напівфабрикатів із цеху в цех (з відділу до відділу) та їх використання у виробництві, що призводить до відсутності контролю за збереженням та рухом окремих видів напівфабрикатів, і, відповідно, відсутності можливості здійснювати контроль розрахунків та зниження собівартості продукції. Вказані недоліки безнапівфабрикатного та нормативного варіанту, в умовах удосконалення обліку витрат на виробництво та калькулювання, не є прийнятними. Тому, на підприємствах молочної промисловості доцільно використовувати напівфабрикатний варіант, особливо за умов побудови обліку за центрами відповідальності. Це залежить від об'єктивних умов виробництва: комплексного використання сировини та виготовлення різних видів продукції, пов'язаних із змінами вхідної сировини; наявності значних розмірів поворотних відходів, частина яких реалізується на сторону.

Як свідчать результати проведених досліджень, на більшості молокопереробних підприємств Криму, де використовується нормативний метод обліку витрат, на практиці використовуються лише окремі фрагменти нормативної бази по галузі, які вже в значній мірі є застарілими; відсутні норми і нормативи, які розроблені безпосередньо на підприємстві. Особливо це стосується енергоресурсів, тепла, холоду, пари, води в умовах постійних енергетичних криз і проблем. Визначено, що на молочних підприємствах мають місце випадки незадокументованих відхилень від встановлених норм споживання виробничих ресурсів, що свідчить про низький рівень первинного обліку, а також про відсутність розроблених внутрішніх облікових реєстрів та звітності. Вважаємо, що на практиці застосування нормативного методу обліку витрат в повному обсязі неможливе. Це зумовлює потребу поєднання окремих елементів даного методу з відповідними процедурами розрахунку собівартості. Вважаємо, що на підприємствах молочної промисловості найбільш ефективним буде поєднання нормативного методу обліку витрат з попередільним методом калькулювання собівартості.

Висновки. Таким чином, проведене дослідження дає можливість зробити наступні висновки:

1. Методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність і необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

2. Під методом обліку витрат будемо розуміти сукупність способів відображення, групування та систематизації інформації при витраті, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, в свою чергу, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції.

3. Не існує єдиних для підприємств різних галузей промисловості методів обліку витрат та методів калькулювання. Для їх визначення необхідно враховувати специфіку галузі та особливості виробничого процесу.

4. Для підприємств молочної промисловості найбільш доцільним є використання попередільного напівфабрикатного методу калькулювання та нормативного методу обліку витрат в поєднанні з попередільним методом калькулювання.

Джерела та література

1. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия в 1997 году. Принципы и практические рекомендации. Издание 2-е, дополненное и переработанное. – М.: ИКЦ «ДИС», 1997. – 128с.
2. Аткинсон Э., Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг, Управленческий учет, 3-е издание.: Пер.с англ.. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. – с.
3. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Под ред. проф. В.А.Новака. – М.: Финансы, 1974. – 167с.
4. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1974. – 320с.
5. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця; 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480с.
6. Бухгалтерский учет: Учебник / И.И.Бочкарева, В.А.Бычков и др.; Под ред. Я.В.Соколова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 768с.
7. Жебрак М.Х. Производственная калькуляция // Спутник конторщика и счетовода. – 1927. – № 9
8. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. – М.: Юристъ, 2003. – 618с.
9. Калькуляция себестоимости в промышленности. Под. ред. проф. А.Ш. Маргулиса. – М.: «Финансы». – 1975. – 295с.

10. Керимов В.Е. Управленческий учет: Учебник. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 268с.
11. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА–М, 1997. – 560с.
12. Мошковська О.А. Аналіз сучасного стану і перспективи застосування нормативного методу обліку витрат на молокопереробних підприємствах України // Наукові праці Кіровоградського національного технологічного університету: Економічні науки, вип.10, ч.ІІ. – Кіровоград: КНТУ, 2006. – с.210–214
13. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450с.
14. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128с.
15. Олійник О.В., Бойко С.В. Проблеми співвідношення і класифікації «методів обліку витрат» і «методів калькулювання» // Вісник ЖДТУ, 2003. – №3(25). – С.158–167
16. Палій В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
17. Радостовец В.К. Калькуляция себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях. Учеб. пособие для с.-х. вузов. – М.: «Статистика», 1976. – 166с.
18. Селезнев С.И., Тарбеев А.А. Курс бухгалтерского учета в промышленности. Книга 1. – М.: Статистика, 1969. – 272с.
19. Сук Ф.Я., Шергалієв С.Ш. Облік витрат та калькуляція собівартості сільськогосподарської продукції. – Алма-Ата, «Кайнар», 1975. – 504с
20. Фоменко А.Л. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах промисловості будівельних матеріалів // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – №6. – с.173–177
21. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 144с.

Меркушева М.В.

МОТИВИРУЮЩАЯ ФУНКЦИЯ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ И ПОДХОДЫ К ЕЕ ФОРМИРОВАНИЮ

Цель исследования – разработать подходы к формированию заработной платы с целью наиболее полной реализации мотивационной функции оплаты труда в современных условиях.

Актуальность темы обусловлена поиском новых подходов к усилению мотивации работников управления предприятия к выполнению своих функциональных обязанностей с целью обеспечения роста эффективности деятельности в целом.

Одной из важнейших функций заработной платы является мотивационная, которая способствует формированию устойчивых мотивов к более производительному, эффективному труду. Применительно к промышленному персоналу предприятия, в частности к категории основных производственных рабочих, ее реализация успешно осуществляется посредством сдельной системы оплаты труда, и не представляет особых сложностей в реализации.

В современных условиях все более актуальным становится вопрос обоснованной мотивации специалистов и руководителей предприятий. Особенностью деятельности указанных категорий работников является то, что их труд практически невозможно количественно измерить, эффективность деятельности проявляется через наиболее полное и качественное выполнение своих функциональных обязанностей и достижения наилучших результатов деятельности предприятия в целом.

На большинстве отечественных предприятий системы мотивации и стимулирования носят декларативный характер и не соответствуют современным экономическим условиям, а, следовательно, не являются действенными рычагами, позволяющими повышать эффективность предпринимательской деятельности. Мы полагаем, что в условиях утверждения рыночных отношений система мотивации и стимулирования руководителей и ведущих специалистов предприятия как один из инструментов, регулирующих степень использования такого ресурса предпринимательской деятельности как предпринимательские способности и тем самым влияющая на уровень эффективности должна отражать:

- подходы к определению показателей эффективности функционирования, учитывающие форму собственности предприятия и отраслевую специфику;
- подходы к формированию материальной базы системы;
- подходы к её распределению;
- подходы к стимулированию и мотивации деятельности различных категорий работников предприятия.

При разработке системы оплаты труда руководителя предприятия следует учитывать уровень квалификации работника, характер выполняемой работы (объем, самостоятельность, регулярность выполнения функций), влияние отдельных факторов (масштаба руководства, характерных особенностей выполнения работ) на условия деятельности руководителя, достигнутые результаты, их влияние на эффективность предпринимательской деятельности предприятия в целом.

На большинстве предприятий существующие тарифные сетки руководителей и специалистов предприятия не несут мотивационной и стимулирующей функций. В научной литературе утверждается, что соотношение между максимальным и минимальным уровнем оплаты труда на предприятии может находиться в