

- [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnu/2009\\_142\\_1/09gne.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnu/2009_142_1/09gne.pdf).
3. Жамойда О. А. Методичні особливості визначення конкурентоспроможності промислового підприємства / О. А. Жамойда // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 1. – С. 110–118.
  4. Міценко Н. Г. Конкурентоспроможність і конкурентні переваги підприємства в сучасних ринкових умовах / Н. Г. Міценко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.3. – С. 244–248. – (Економіка, планування і управління галузі).
  5. Педченко Н. С. Моніторинг фінансової конкурентоспроможності підприємств : монографія / Н. С. Педченко. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2007 – 103 с.
  6. Піддубна Л. І. Конкурентоспроможність економічних систем: теорія, механізм регулювання та управління : монографія / Л. І. Піддубна. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2007. – 368 с.
  7. Рац О. М. Ефективність функціонування підприємства як основа формування його конкурентоспроможності / О. М. Рац // Економічний простір. – 2009. – № 23/2. – С. 274–282.
  8. Хвостенко О. А. Використання системного підходу у визначенні складових та факторів конкурентного середовища [Електронний ресурс] / О. А. Хвостенко. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2009\\_1/Hvostenko\\_109.htm](http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_1/Hvostenko_109.htm).

УДК 657.42

## МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ НЕПОВНОЇ СОБІВАРТОСТІ У СИСТЕМІ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

**О. В. Карпенко, кандидат економічних наук;  
Г. О. Соболев, кандидат економічних наук**

Інформаційне відображення змін у об'єктах спостереження можливе лише через упорядковану, складну та динамічну систему збору й обробки даних, якою є система обліку. Важливими елементами методу бухгалтерського обліку залишається система рахунків і подвійний запис.

Незважаючи на те, що з'явилися ринкові об'єкти обліку, змінилися підходи до змісту інформації, створеної у середині підприємства, вирішальне значення для організації облікового процесу має План рахунків, який є методологічною основою національної системи обліку будь-якої країни, у цьому єдині вітчизняні вчені [1–5].

Науковцями доведено, а практикою підтверджено, що значною перевагою інформації, створеної у системі управлінського обліку, є можливість надання менеджерам відомостей про маржинальний дохід (внесок у покриття

постійних витрат і тримання прибутку). Між іншим, у наукових публікаціях не досліджена можливість формування та відображення цього показника у системі рахунків.

Метою статті є розкриття методики відображення неповної собівартості та маржинального доходу в системі рахунків підприємства.

Актуальність цього питання зумовлена важливістю організації обліку, орієнтованого на потреби управління.

Науковцями визначено такі основні системи рахунків обліку: загальна, інтегрована та переплетена [1, с. 32–34].

Чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [5] не передбачено виокремлення рахунків управлінської («маржинальної», «аналітичної») бухгалтерії, які використовують для при-

йняття оперативних управлінських рішень, визначення та аналізу собівартості, результатів діяльності підприємства в розрізі центрів відповідальності, про що справедливо зазначає Н. В. Осадчук [4]. Практика застосування загальної системи рахунків для цілей управлінського обліку запроваджена, зокрема, у деяких країнах Європи та сприяє посиленню зв'язку фінансового та управлінського обліку в системі інформаційного забезпечення прийняття рішень.

Л. В. Нападівська детально досліджує методику застосування автономної та інтегрованої системи рахунків управлінського обліку [3, с. 84–90]. Розглянута автором автономна система рахунків передбачає можливість використання інформації з рахунків обліку витрат для цілей управління.

Так, рахунки управлінського обліку 23\* «Виробництво» та 26\* «Готова продукція» містять інформацію про залишки, які використовують для визначення фінансового результату. На рахунку управлінського обліку 79\* «Фінансовий результат» формується інформація про фінансові результати за цільовим спрямуванням, тоді як рахунок фінансового обліку 79 «Фінансовий результат від основної діяльності» призначено для відображення інформації за економічними елементами витрат.

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

При цьому автор наголошує, що на рахунках 79 «Фінансовий результат від основної діяльності» та 79\* «Фінансовий результат» фінансовий результат формується відповідно до чинного законодавства за видами діяльності.

Необхідною умовою запровадження інтегрованої системи рахунків управлінського обліку є ведення рахунку 20\* «Запаси» для відображення використання запасів за цільовим призначенням і формування виробничої

собівартості виготовленої продукції, виконаної роботи чи наданої послуги.

Наприкінці місяця з рахунку 20\* «Запаси» в систему фінансового обліку має надходити інформація про загальну суму кредитового обороту й залишки для коригування величини матеріальних витрат і визначення фінансового результату.

Для деталізації інформації за рахунком 79\* «Фінансовий результат» рекомендовано відкрити окремі аналітичні рахунки, які відображують результати діяльності окремих структурних підрозділів [3, с. 89].

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 низку істотних недоліків. Зокрема, необхідність одночасного обліку витрат у розрізі різних напрямів класифікації (за центрами відповідальності, групами та видами продукції, за елементами та статтями калькуляції тощо) та аналітичної вибірки (умовно-постійні та умовно-змінні, відхилення від рецептур та нормативів тощо) сприятиме перевантаженню системи обліку та не завжди є важливим для управління витратами. З позиції практики не завжди можливо забезпечити відповідність інформації за рахунками управлінського обліку з сумами сальдо й оборотами за рахунками фінансового обліку, а отже, облікова інформація втрачатиме такі важливі якісні характеристики, як релевантність, оперативність, зрозумілість.

Переплетена система рахунків обліку передбачає ведення рахунків фінансового й управлінського обліку, які можуть не кореспондувати між собою. Таким чином, функціональне призначення рахунків має бути чітко розмежованим. На рахунках фінансового обліку має акумулюватися інформація про активи, капітал, зобов'язання, витрати, доходи та фінансові результати з метою складання фінансової звітності, на рахунках управлінського обліку – інформація для потреб менеджерів у типових і нетипових ситуаціях. Джерелом даних для відображення господарських фактів

як у фінансовому, так і управлінському обліку залишається первинний облік.

Не вдаючись до опису сутності та практичного застосування маржинального доходу при підготовці інформаційної підтримки прийнят-

тя управлінських рішень зосередимо увагу на загальному алгоритмі калькулювання неповної собівартості та визначення результату виробництва на рахунках обліку представлено на рис.

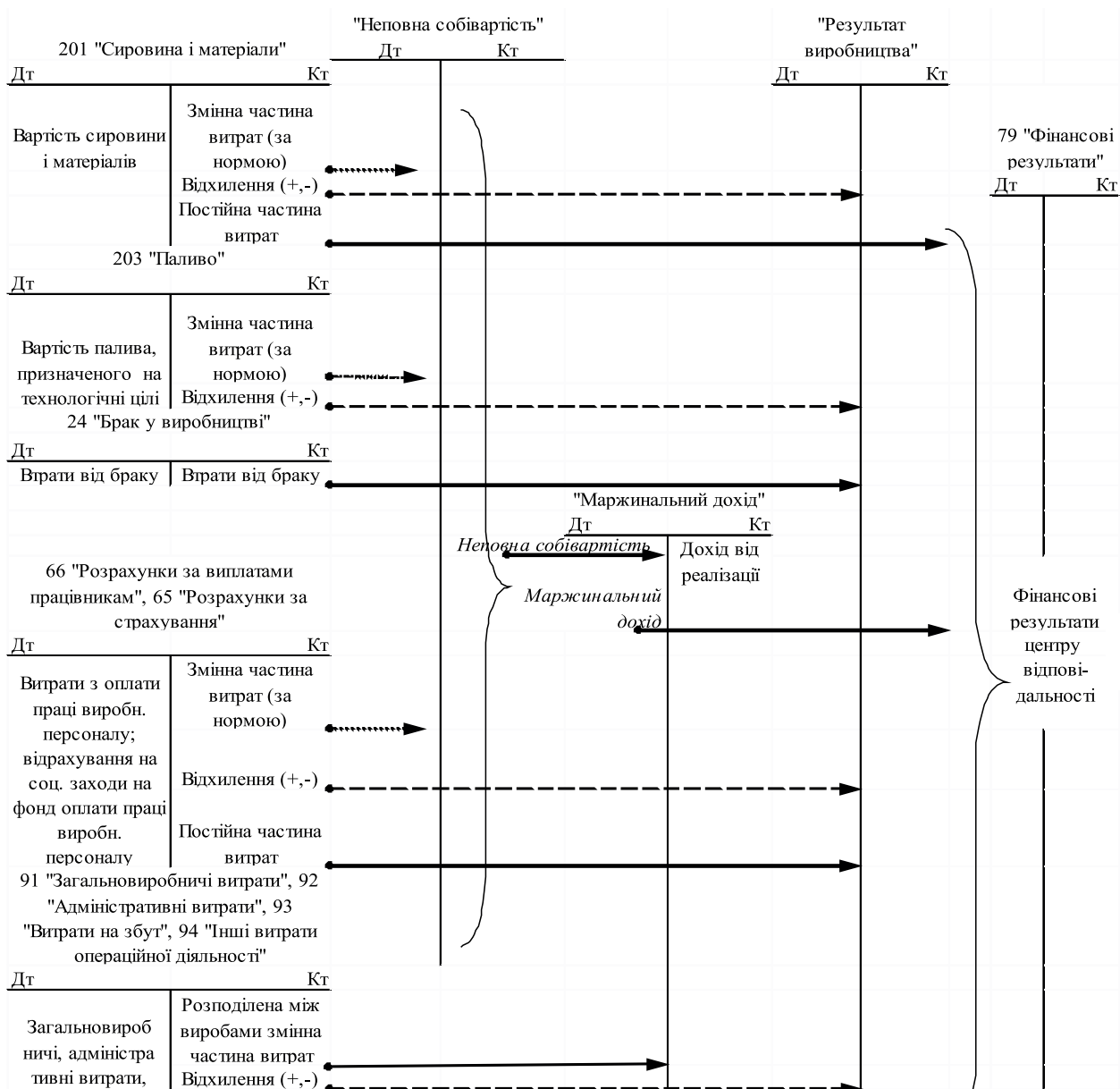


Рис. Калькулювання неповної собівартості продукції у поєднанні з обліком відхилень від нормативних витрат у переплетеній системі рахунків обліку

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

- змінна частина витрат (за нормами) включається до неповної собівартості певного виду готової продукції;

- перевитрати за відповідною статтею калькуляції згідно з відомістю обліку відхилень прямо відноситься на результат виробничої діяльності;

- одержана економія за відповідною статтею калькуляції згідно з відомістю обліку від-

хилень також відноситься на результат виробничої діяльності. Оскільки економія зменшує понесені витрати, то господарська операція відображається способом сторнування;

- постійна частина витрат списується на результат виробничої діяльності.

Отже, пропонується відкривати три нові рахунки, назва та призначення яких представ-

лена у табл. Рахунок управлінського обліку з назвою «Неповна собівартість» має бути транзитним. За його дебетом протягом місяця в автоматичному режимі завдяки системі кодуння мають накопичуватися змінні виробничі вимерти. За кредитом накопичена сума, що ї є неповною собівартістю, має бути списана на рахунок «Маржинальний дохід».

Таблиця

### 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

Основним призначенням аналітичного рахунку «Маржинальний дохід» є визначення маржинального доходу в розрізі видів продукції та центрів відповідальності – наприклад, цехів основного чи допоміжного виробництв.

Кредитовий оборот рахунку забезпечує виконання функції взаємоузгодження з фінансовим обліком за кредитом рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», крім ПДВ. По суті, рахунок «Маржинальний дохід» є контрольним: його обороти за дебетом і кредитом пов'язують інформацію відповідно до управлінського та фінансового обліку. Наявність контрольного рахунку є відмінною рисою переплетеної системи рахунків управлінського обліку.

Кредитове сальдо рахунку управлінського обліку «Результат виробництва» свідчить про одержаний прибуток від виробництва продук-

ції, дебетове – про збитки. Результат виробництва узгоджується з даними аналітичного обліку за рахунком 791 «Результат операційної діяльності».

На основі перегрупованих даних про витрати може здійснюватися калькулювання неповної собівартості продукції за системою калькулювання неповної собівартості в поєднанні з обліком відхилень від нормативних витрат. Представлено алгоритм формування неповної собівартості, величина якої потрібна для визначення маржинального доходу.

Запропоновано з метою управлінського обліку використовувати рахунки: «Неповна собівартість», «Маржинальний дохід», «Результат виробничої діяльності» з урахуванням можливості обліку відхилень. Рахунок «Неповна собівартість» визнано транзитним, призначеним для накопичення інформації про змінні вироб-

ничі витрати та визначення неповної (маржинальної, змінної, урізаної) собівартості. Рахунков «Маржинальний дохід» – контрольним, призначеним для забезпечення взаємозв'язку між фінансовим і управлінським обліком.

Таким чином, розширено підходи до важливого питання організації та методики управлінського обліку – формування показників «Неповна собівартість» і «Маржинальний дохід» у системі рахунків обліку. Доведено переваги для цієї мети переплетеної системи рахунків. Подальші дослідження мають бути пов'язані з конкретизацією постановки завдань для підготовки необхідної інформації про маржинальний дохід в умовах сучасних інформаційно-комунікативних технологій.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Голов С. Ф. Управлінський облік : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
2. Карпенко О. В. Управлінський облік: Організація, методологія, методика викладання : монографія / О. В. Карпенко. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
3. Нападівська Л. В. Управлінський облік : значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. В. Нападівська // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 8–9. – С. 78–93.
4. 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). – С. 48–53.
5. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : Наказ М-ва фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. зі змінами і допов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.kiev.ua>.
6. Пушкар М. С. Фінансовий облік у системі управління : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 178 с.

УДК 658.5.012.7:336

## ТЕОРЕТИЧНА КОНСТРУКЦІЯ КОНТРОЛІНГУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

**В. В. Карцева, кандидат економічних наук**

Найбільш актуальним завданням у сучасних умовах господарювання і для окремого підприємства, і цілісної системи є створення теоретичної бази та відповідного інструментарію, яка б дала можливість модернізувати діючу систему організації діяльності й забезпечити стабільність не тільки на сьогоднішній момент, але й на перспективу.

У статті доведено, що основною складовою системи управління підприємством для забезпечення вирішення проблем його розвитку є контролінг. Останнім часом контролінгу приділяється значна увага. Важливим завданням для підприємства в такому контексті є удосконалення системи менеджменту на основі створення системи контролінгу як окремого

напрямку економічної роботи з метою реалізації оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Концепція контролінгу сформувалась у межах регулювання системи управління підприємством. Слід відмітити, що першочерговою концепцією контролінгу виникла на базі розвитку контролю в системі управління підприємством. У попередніх дослідженнях нами приділена увага систематизації інструментарію контролінгу та його вибору для формування дієвої системи контролінгу на підприємстві.

Розвиток теорії контролінгу відображено у працях І. Ансоффа, П. Друкера, Т. Коупленда, М. Мескона, А. Томпсона та ін. Розвитку концептуальних положень присвячені