

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»

Дутчак Руслан Романович

УДК 657.471+657.6(477)(043.3)

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ПРОМИСЛОВИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Київ – 2013

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України, м. Київ.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Ісай Оксана Василівна
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
доцент кафедри бухгалтерського обліку

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, доцент
Шайкан Андрій Валерійович
Криворізький економічний інститут ДВНЗ
«Криворізький національний університет»,
в. о. заступника директора з
науково-педагогічної роботи

кандидат економічних наук
Іванечко Павло Мирославович
Тернопільська філія ПВНЗ
«Європейський університет»,
доцент кафедри обліку і контролю
фінансово-господарської діяльності

Захист відбудеться «26» лютого 2013 р. о 12⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська, 49-г, ауд. 601.

Автореферат розісланий «24» січня 2013 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради,
кандидат економічних наук, професор

В. М. Добровський

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток ринкових механізмів вітчизняної економіки обумовлює підвищення вимог до ефективності управління витратами на промислових підприємствах. Головною метою управлінських рішень виступає оптимізація витрат у відповідності з інтересами підприємства та вимогами ринку. Запорукою ефективності вказаних рішень є змістовність інформаційного забезпечення управління витратами, яке формується в межах управлінського обліку і контролю.

На практиці інформаційне забезпечення управління витратами характеризує як правило факти витрат підприємства. Така інформація є недостатньою для прийняття рішень з оптимізації витрат в динаміці ринкового середовища, оскільки управління витратами потребує інформації не тільки про факти витрат, але й про відхилення витрат та їх причини, наслідки, а також з метою захисту від існуючих ризиків. Вказана потреба виявляє проблему недосконалості змісту інформаційного забезпечення управлінського обліку і контролю витрат, яка проявляється в обмеженості кількісним аспектом міри витрат через ігнорування якісного аспекту міри витрат та ризиків економічної загрози. Абстрагування від якісного аспекту міри витрат призводить до прогалин в інформаційному забезпеченні у частині корисності витрат підприємства, як корисності господарського блага, що лежить в основі корисності споживчого блага – товарної продукції (або корисності управлінського блага – обов'язкових умов функціонування підприємства). Ігнорування ризиків економічної загрози спричиняє відсутність інформаційного забезпечення про фактичний стан захищеності системи управління витратами від ризиків економічної загрози, тобто контрольної-аналітичної інформації за факторами ризику корпоративного шахрайства, ризику перевитрат та ризику недостовірності інформації.

Дослідження питань управлінського обліку і контролю витрат в науковій літературі представлені працями провідних вітчизняних та зарубіжних вчених: П. Й. Атамаса, М. І. Бондаря, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, В. М. Добровського, В. І. Єфіменка, П. М. Іванечка, Л. В. Нападовської, М. С. Пушкаря, С. В. Свірко, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка, А. В. Шайкана, О. Бланка, А. Дайле, К. Друрі, Р. Каплана, Р. Купера, Е. Майера, Б. Е. Нидлза, М. Портера, К. Уорда, Ч. Т. Хорнгрена та інших. Наукові праці вказаних вчених сприяли значному розвитку управлінського обліку та контролю витрат в загальному механізмі управління витратами підприємств. Втім, попри глибинний характер проведених досліджень, потребують додаткового опрацювання певні методичні та організаційні позиції управлінського обліку і контролю витрат в умовах посилення режиму економії вітчизняних промислових підприємств.

На сучасному етапі розвитку мікроекономіки, в цілому, та управлінського обліку і контролю витрат промислових підприємств, зокрема, нагального вирішення потребуються завдання з формування методичних та організаційних позицій управлінського обліку, які орієнтовані на якісний аспект міри витрат, а також методичних та організаційних положень внутрішнього контролю, орієнтованих на ризику економічної загрози.

Актуальність вирішення вказаних завдань, практична значущість та недостатній рівень їх дослідження в межах теоретичних засад, методичних і організаційних положень управлінського обліку та контролю витрат на промислових підприємствах зумовили вибір теми дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за темою «Бухгалтерський облік, аналіз і контроль формування та використання активів, власного капіталу та зобов'язань» (номер державної реєстрації 0103U004766), у процесі виконання якої автором здійснювались дослідження, пов'язані з удосконаленням положень управлінського обліку і контролю витрат на промислових підприємствах України.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень систем управлінського обліку та контролю витрат, а також розробка науково обґрунтованих пропозицій і рекомендацій щодо удосконалення методики та організації управлінського обліку і контролю витрат на промислових підприємствах.

У відповідності до мети, основними завданнями наукового дослідження є:

- на основі опрацювання генезису управлінського обліку витрат підприємства уточнити економічну сутність витрат в управлінському обліку підприємства, а також сформувати сутність концепції «управлінський облік витрат: «бережливе виробництво» для вітчизняних промислових підприємств;
- розвинути методичні положення управлінського обліку витрат з метою формування дієвого інформаційного забезпечення про персоніфіковані факти користі витрат на промислових підприємствах;
- удосконалити порядок калькулювання продукції за кількісним та якісним аспектами міри витрат на промислових підприємствах;
- розробити заходи удосконалення організації управлінського обліку витрат на промислових підприємствах;
- розширити методику внутрішнього контролю витрат в напрямі економічної безпеки на промислових підприємствах;
- розробити процедури внутрішнього контролю ризиків собівартості продукції на промислових підприємствах;
- обґрунтувати ризико-орієнтовану модель організації внутрішнього контролю витрат на промислових підприємствах;
- розробити методичні рекомендації та пропозиції щодо практичного впровадження удосконалень управлінського обліку і контролю витрат на промислових підприємствах.

Об'єкт дослідження – процеси діючих підсистем управлінського обліку та контролю витрат на вітчизняних промислових підприємствах.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад управлінського обліку та контролю витрат на промислових підприємствах.

Методи дослідження. Положення та наукові результати, представлені в дисертаційній роботі отримані у відповідності з вимогами об'єктивності на підставі методів наукового дослідження. Базовим методом дослідження процесів

управлінського обліку і контролю витрат на промислових підприємствах є діалектика. Специфіка діалектичного методу дослідження доповнена наступними методами: аналіз (при дослідженні сутності витрат, концепцій управлінського обліку витрат, об'єкту управлінського обліку та об'єкту внутрішнього контролю); синтез (при визначенні невідповідності систем управлінського обліку і контролю витрат вимогам ефективності управління витратами); абстрагування (при розробці процедур оцінки ризиків, контролю ризиків та розробки альтернатив управлінських рішень), узагальнення (при розробці положень для управлінського обліку та контролю витрат), індукція (при виведенні інформаційних потреб управління до звітності управлінського обліку та контролю витрат), дедукція (при перевірці ефективності звітності управлінського обліку та контролю витрат у вирішенні інформаційних потреб управління витратами), пояснення (при розкритті сутності явища ризиків системи управління витратами), систематизація (при впорядкуванні елементів систем управлінського обліку і контролю витрат), класифікація (при визначенні видів витрат) та інше.

Інформаційною базою проведеного дослідження є: наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій, фахові журнали, періодичні видання, законодавчі, нормативні та інструктивні документи, інформаційний ресурс мережі Інтернет та сукупність відомостей про фінансово-господарську діяльність промислових підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці рекомендацій з удосконалення методики і організації управлінського обліку та контролю витрат на промислових підприємствах, зокрема:

вперше:

– сформовано структуру і зміст Положення «Про внутрішній контроль витрат на промисловому підприємстві», яке включає розділи: «мета і завдання внутрішнього контролю витрат», «контрольне середовище витрат» (в контексті ризику корпоративного шахрайства, ризику перевитрат та ризику недостовірності інформації для об'єкту «людина – факти – облік»), «методика внутрішнього контролю витрат» (зокрема метод «карти ризиків контрольного середовища витрат»), «безпека внутрішнього контролю витрат» (через ризик шахрайства контролю), «організація внутрішнього контролю витрат». Реалізація змістовних позицій вказаного документу внутрішнього регламенту уможливила прийняття оптимальних та ефективних управлінських рішень з позиції економічної безпеки діяльності в межах системи управління «бережливе виробництво»;

удосконалено:

– методичні підходи до управлінського обліку витрат системи управління «бережливе виробництво» через розробку документів бухгалтерського оформлення (картка аналітичного обліку витрат працівника та картка розподілу загальнопромислових витрат), формування аналітичних рахунків четвертого порядку за рахунками 23 «Виробництво», 91 «Загальнопромислові витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», кореспонденції за ними, порядку калькулювання продукції із застосуванням методу «матриці оптимальної інформації про калькулювання продукції», а також організаційні його положення шляхом розробки Положення

«Про управлінський облік витрат на промисловому підприємстві», що сукупно забезпечило виявлення фактів перевитрат в процесі створення споживчої цінності продукції на промисловому підприємстві;

– організацію технології облікового процесу в підсистемі управлінського обліку витрат на промисловому підприємстві у контексті моделі I «управлінський облік витрат виробництва продукції в процесі створення споживчої цінності» та моделі II «управлінський облік витрат функцій процесу створення споживчої цінності», що дозволяє забезпечити управління «бережливого виробництва» інформацією про персоніфіковані факти користи витрат в процесі створення споживчої цінності продукції;

– модель організації внутрішнього контролю витрат через виокремлення ризико-орієнтованих спеціалізованих структурних підрозділів з контролю витрат Департаменту економічної безпеки, а також розробку їх функціональних меж, зокрема: відділу служби безпеки (ризик корпоративного шахрайства в контексті людського фактору), контрольно-ревізійного відділу (ризик перевитрат в фактах), відділу внутрішнього аудиту (ризик недостовірності інформації в обліку). Реалізація вказаної пропозиції надає змогу підвищити ефективність економічної безпеки в межах системи управління «бережливе виробництво» на промисловому підприємстві;

– процес внутрішнього контролю витрат із застосуванням процедур оцінки ризиків, контролю ризиків (зокрема через застосування методу «трикутник шахрая»), розробки альтернатив управлінських рішень та безпеки контролю, що уможливило змістити пріоритет внутрішнього контролю витрат з наслідку дії негативних факторів ризику (корпоративного шахрайства, перевитрат, недостовірності інформації та шахрайства контролю) на причини і умови їх виникнення та розвитку в реальному просторі і часі діяльності промислового підприємства;

набуло подальшого розвитку:

– трактування поняття управлінського обліку витрат через його розгляд в аспектах матриці оптимальної інформації про калькулювання продукції, точки концентрації витрат, собівартості споживчої цінності продукції, собівартості обслуговування споживчої цінності продукції, що дало змогу обґрунтувати спосіб забезпечення управління «бережливого виробництва» сукупністю відомостей про «якість витрат» («людина – витрати – споживча цінність», «людина – витрати – обов'язкові умови підприємства», «людина – витрати») та «міру витрат» (узгодженість кількості витрат з їх якістю);

– концепція управлінського обліку витрат в контексті принципів «бережливе виробництво» через обґрунтування запитів суб'єктів управління витратами, запитів внутрішнього контролю витрат, а також структури і змісту інформаційного забезпечення про витрати, що забезпечило формування базису методичних положень управлінського обліку витрат з метою забезпечення режиму економії в процесі виробництва на промисловому підприємстві;

– трактування поняття внутрішнього контролю витрат, яке представлено в контексті термінів ризик перевитрат, ризик недостовірності інформації, ризик корпоративного шахрайства, ризик шахрайства контролю, карта ризиків контрольного середовища витрат, контрольно-аналітична інформація. Це уможливорює формування способу забезпечення системи управління «бережливе

виробництво» сукупністю відомостей про оцінку ризиків для об'єкту «людина – факти – облік», фактичний результат контролю існуючих ризиків та альтернативи управлінських рішень для виявлених проблем.

Практичне значення одержаних результатів. Сформовано структуру і зміст Положення «Про управлінський облік витрат на промисловому підприємстві» та Положення «Про внутрішній контроль витрат на промисловому підприємстві», що обґрунтовано забезпечило внутрішніх користувачів інформацією про персоніфіковані факти користі витрат та фактори ризиків економічної загрози для прийняття оптимальних управлінських рішень з позиції економічної безпеки діяльності в «бережливому виробництві». Основні методичні положення та результати дисертаційної роботи були впроваджені для практичного використання в управлінському обліку та контролю витрат на промислових підприємствах, а саме: ТОВ «КРИВОРІЖАГЛОРЕКОНСТРУКЦІЯ» (довідка № 15 від 24.05.12 р.), ТОВ «СЕМФЛЕКС» (довідка № 36 від 05.04.12 р.), ПП «КРИВБАСРЕСУРСПОСТАЧ» (довідка № 29 від 04.06.12 р.). Окремі положення дисертаційної роботи використовуються в навчальному процесі ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» при викладанні наук: «Управлінський облік»; «Фінансовий облік – І», «Внутрішньо-господарський контроль» (довідка від 09.10.12 р.).

Особистий внесок автора. Дисертаційна робота є самостійним науковим дослідженням в сфері управлінського обліку і контролю витрат на промислових підприємствах. Результатом наукового дослідження є сукупність теоретико-методичних положень та практичних рекомендації по їх впровадженню на промислових підприємствах. Вказані результати, що викладені в дисертаційній роботі, отримані автором особисто і становлять його інтелектуальну власність у галузі науки.

Апробація результатів дисертації. Головні результати наукового дослідження автором доповідались на всеукраїнських та міжнародних науково-практичних конференціях, а саме: Всеукраїнська науково-практична конференція «Сучасні актуальні проблеми світової та вітчизняної економіки» (м. Запоріжжя, 27 березня 2010 р.); ІХ Всеукраїнська наукова конференція молодих учених і студентів «Трансформація господарського механізму в умовах кризи» (м. Чернівці, 15-17 квітня 2010 р.); Міжнародна науково-практична конференція «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики» (м. Київ, 14 травня 2010 р.); Всеукраїнська науково-практична конференція викладачів і студентів «Стратегічні вектори розвитку регіональної економіки в умовах протидії викликам глобалізації» (м. Сімферополь, 1-2 березня 2011 р.); Всеукраїнська науково-практична конференція з міжнародною участю молодих вчених та студентів «Розвиток економіки України в умовах глобалізації» (м. Харків, 21-22 квітня 2011 р.); Міжнародна науково-практична інтернет-конференція молодих учених та студентів «Шляхи вдосконалення управління підприємствами в умовах глобальних викликів» (м. Чернівці, 22-23 березня 2012 р.); V Всеукраїнська конференція студентів, аспірантів і молодих вчених «Розвиток національних економічних систем в умовах глобалізації: актуальні проблеми теорії та практики» (м. Сімферополь, 23 березня 2012 р.); ІХ Міжнародна науково-практична конференція молодих вчених, аспірантів і студентів «Актуальні проблеми

фінансової системи України» (м. Черкаси, 6 квітня 2012 р.); XIX Міжнародна науково-технічна конференція студентів та молодих вчених «Актуальні проблеми життєдіяльності суспільства» (м. Кременчук, 26-27 квітня 2012 р.); Всеукраїнська науково-практична конференція молодих вчених та студентів «Проблеми управління соціально-економічним розвитком України» (м. Харків, 27 квітня 2012 р.). Обговорення результатів дослідження на вказаних конференціях отримало позитивну оцінку серед вітчизняних та зарубіжних науковців.

Публікації. Результати дисертаційного дослідження опубліковано в 20 наукових працях загальним обсягом 6,2 друк. арк., з яких: 10 публікацій у наукових фахових виданнях та 10 публікацій в інших наукових виданнях.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст дисертації викладено на 179 сторінках друкованого тексту. Робота містить: 13 таблиць на 8 сторінках, 35 рисунків на 18 сторінках, 16 додатків на 60 сторінках. Список використаних джерел налічує 250 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету, основні завдання, об'єкт, предмет, методи дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих результатів.

У **розділі 1 «Теоретичні основи управлінського обліку витрат підприємства»** розглянуто генезис концепцій управлінського обліку витрат промислових підприємств, уточнено поняття управлінського обліку витрат та сформовано концепцію управлінського обліку витрат в межах системи управління «бережливе виробництво» промислових підприємств.

Історія розвитку управлінського обліку витрат періоду XIX – XX ст. характеризується певними відхиленнями у його змісті від законів діалектичного розвитку в умовах ринкової економіки. Критичним моментом цієї невідповідності є абстрагування від понять «якості витрат» та «міри витрат». Наслідком вказаної невідповідності для управлінського обліку витрат є: 1) в контексті «якості витрат» – відсутність вимог до структури і змісту положень управлінського обліку підприємства, що забезпечує інформацію про користь витрат для споживачів готової продукції (споживча цінність) або управління підприємством (обов'язкові умови функціонування); 2) в контексті «міри витрат» – відсутність вимог до структури і змісту положень управлінського обліку підприємства, що забезпечує інформацію про явище «перевитрат», – не узгодженість кількості витрат з їх якістю. Практичною цінністю використання вказаних понять є інформація про перевитрати, тобто тих витрат які фізично здійснені і кількісно визначені, але в яких відсутня користь. Це означає, що поняття управлінського обліку витрат набуває уточнення у його трактуванні автором, як «способу на рівні системи аналітичного обліку витрат, що забезпечує управління «бережливого виробництва» сукупністю відомостей про «якість витрат» («людина – витрати – споживча цінність», «людина – витрати – обов'язкові умови підприємства», «людина – витрати») та «міру витрат» (узгодженість кількості витрат з їх якістю)».

Результатом розробки оптимального способу обліку фактів витрат підприємства в ринковій економіці є сформована в роботі концепція «управлінський облік витрат: «бережливе виробництво»» (рис. 1).

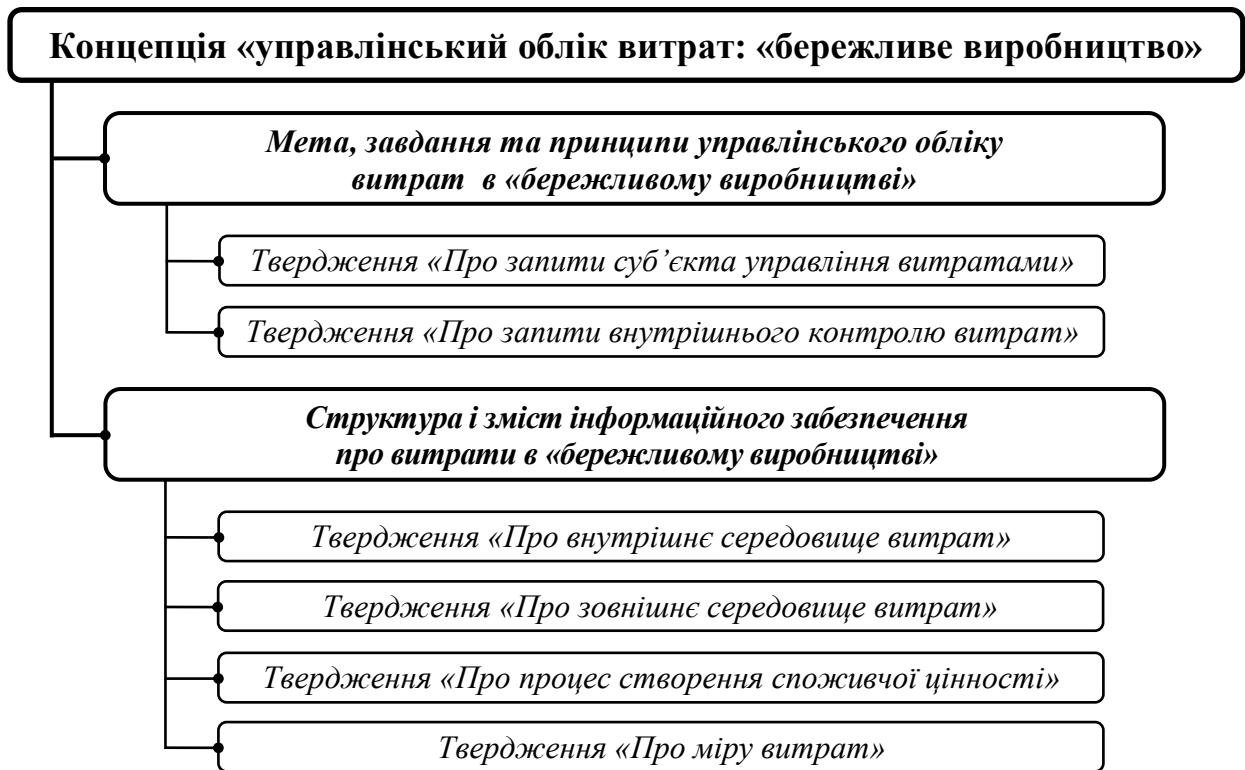


Рис. 1. Концепція управлінського обліку витрат: «бережливе виробництво»

Концепція «управлінський облік витрат: «бережливе виробництво»» представляє систему поглядів на облік витрат в контексті процесу створення споживчої цінності продукції підприємства. Зміст даної концепції ґрунтується на поняттях сутності запитів внутрішніх користувачів та сутності інформаційного забезпечення про витрати в «бережливому виробництві».

Встановлено, що метою системи управлінського обліку витрат в «бережливому виробництві» є забезпечення внутрішніх користувачів інформацією про персоніфіковані факти користі витрат в процесі створення споживчої цінності продукції підприємства. Завданнями управлінського обліку витрат в «бережливому виробництві» на підприємстві є: 1) обґрунтування об'єкту управлінського обліку витрат підприємства, як «процес створення споживчої цінності продукції»; 2) класифікація витрат в процесі створення споживчої цінності продукції підприємства за критерієм корисності; 3) калькулювання об'єктів процесу створення споживчої цінності продукції підприємства; 4) визначення центрів відповідальності за користь витрат в процесі створення споживчої цінності продукції підприємства; 5) формування аналітичної інформації про персоніфіковані факти користі витрат в процесі створення споживчої цінності продукції підприємства.

Доведено, що вирішення вказаних завдань концепція «управлінський облік витрат: «бережливе виробництво» здійснює в межах традиційних принципів бухгалтерського обліку. Відповідно до специфіки концепції «бережливе виробництво», додатковими принципами управлінського обліку витрат є: причинність, корисність, відповідальність, концентрація та системність.

В роботі обґрунтовано, що положеннями структури інформаційного забезпечення про витрати в «бережливому виробництві» має виступати: 1) інформація про витрати за видами діяльності (основні, забезпечувальні, управлінські) в процесі створення споживчої цінності продукції підприємства; 2) інформація про витрати за центрами відповідальності в процесі створення споживчої цінності продукції підприємства; 3) інформація про персоніфіковані факти витрат (працівник, як причина витрат) в процесі створення споживчої цінності продукції підприємства.

Умотивовано, що положеннями змісту інформаційного забезпечення про витрати в «бережливому виробництві», відповідно, мають бути: 1) відомості про користь витрат («людина – витрати – споживча цінність», «людина – витрати – обов'язкові умови підприємства», «людина – витрати») в процесі створення споживчої цінності продукції підприємства; 2) відомості про витрати в процесі створення споживчої цінності, що розділяє їх за критерієм споживчої корисності на: витрати по створенню споживчої цінності, витрати по обслуговуванню споживчої цінності та перевитрати споживчої цінності; 3) відомості про собівартість об'єктів процесу створення споживчої цінності продукції підприємства, а саме: собівартість споживчої цінності продукції, собівартість обслуговування споживчої цінності продукції.

Сформована концепція управлінського обліку витрат в контексті принципів «бережливе виробництво» уможливила формування методичних положень управлінського обліку витрат з метою забезпечення режиму економії в процесі виробництва на промисловому підприємстві.

У розділі 2 «Управлінський облік витрат на промислових підприємствах» обґрунтовано і розроблено методичні та організаційні підходи до управлінського обліку витрат з метою інформаційного забезпечення управління «бережливого виробництва».

На підставі опрацювання сучасних підходів до управлінського обліку витрат та положень системи управління «бережливе виробництво» в роботі умотивовано виокремлення в межах підсистеми управлінського обліку вітчизняних промислових підприємств моделі I «управлінський облік витрат виробництва продукції в процесі створення споживчої цінності» та моделі II «управлінський облік витрат функцій процесу створення споживчої цінності».

Сформована в роботі модель I «управлінський облік витрат виробництва продукції в процесі створення споживчої цінності» являє собою підсистему аналітичного обліку витрат, що відтворює порядок: 1) документування – оформлення фактів витрат в господарських операціях виробництва за допомогою первинних та зведених документів (картка аналітичного обліку витрат працівника та картка розподілу загальнопромислових витрат); 2) реєстрації – фіксація задокументованих фактів витрат виробництва на рахунках бухгалтерського обліку, а саме: 2311 «Створення споживчої цінності» та 2312 «Обслуговування споживчої

цінності»; 3) калькуляції – розрахунок виробничої собівартості продукції, собівартості реалізованої продукції, собівартості споживчої цінності продукції та собівартості обслуговування споживчої цінності продукції, що отримує своє відображення в формі управлінської звітності: «Матриця оптимальної інформації про калькулювання виробничої продукції» та «Матриця оптимальної інформації про калькулювання реалізованої продукції» (рис. 2).

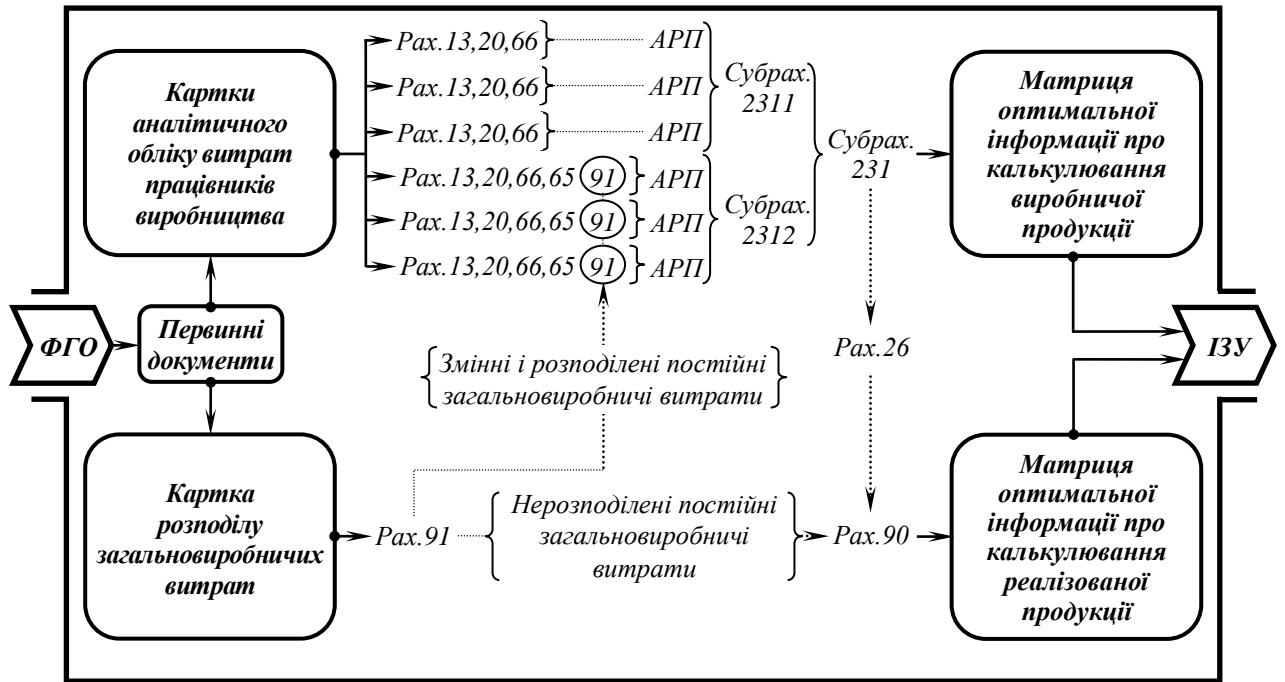


Рис. 2. Модель I «управлінський облік витрат виробництва продукції в процесі створення споживчої цінності». Де, ФГО – факти господарських операцій, АРП – аналітичний рахунок працівника, ІЗУ – інформаційне забезпечення управління.

В межах модель II «управлінський облік витрат функцій процесу створення споживчої цінності» автором сформовано та представлено підсистему аналітичного обліку витрат, що відтворює порядок: 1) документування – оформлення фактів витрат в процесі створення споживчої цінності за допомогою первинних та зведених документів (картка аналітичного обліку витрат працівника); 2) реєстрації – запис задокументованих фактів витрат на рахунках бухгалтерського обліку, а саме: 9101 «Внутрішня логістика», 9301 «Зовнішня логістика», 9201 «Стратегічне управління», 9202 «Фінансове управління», 9203 «Кадрове управління», 9204 «Маркетингове управління», 9205 «Проектне управління», 9206 «Матеріально-технічне забезпечення», 9207 «Юридичне забезпечення», 9208 «Бухгалтерське забезпечення», 9209 «Внутрішньо-контрольне забезпечення», 9411 «Проектне забезпечення»; 3) узагальнення – процедура формування управлінської звітності про витрати: «Матриця оптимальної інформації про витрати функції «основна», «Матриця оптимальної інформації про витрати функції «управління», «Матриця оптимальної інформації про витрати функції «забезпечення» (рис. 3).

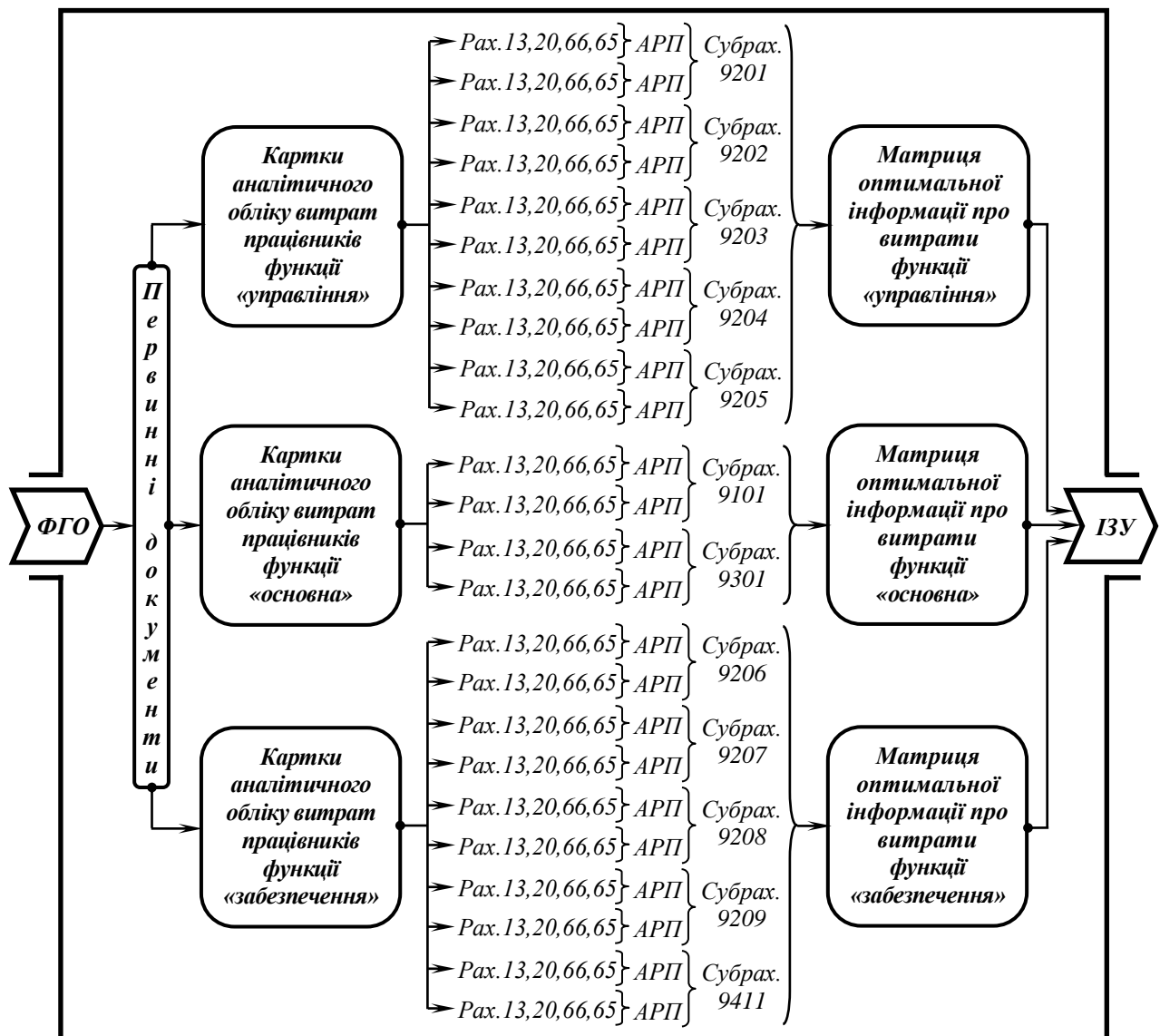


Рис. 3. Модель II «управлінський облік витрат функцій процесу створення споживчої цінності». Де, ФГО – факти господарських операцій, АРП – аналітичний рахунок працівника, ІЗУ – інформаційне забезпечення управління.

З метою формування організаційних положень управлінського обліку витрат, в роботі розроблено Положення «Про управлінський облік витрат на промисловому підприємстві», яке включає: Розділ 1 «Мета і завдання управлінського обліку витрат», Розділ 2 «Об’єкт управлінського обліку витрат», Розділ 3 «Центри відповідальності», Розділ 4 «Аналітичний облік витрат», Розділ 5 «Калькулювання продукції», Розділ 6 «Організація управлінського обліку витрат».

У розділі 3 «Внутрішній контроль витрат на промислових підприємствах» опрацьовано і сформовано методичні та організаційні положення внутрішнього контролю витрат на промислових підприємствах.

В роботі сформовано структуру і зміст Положення «Про внутрішній контроль витрат на промисловому підприємстві», яке включає: Розділ 1 «Мета і завдання внутрішнього контролю витрат», Розділ 2 «Контрольне середовище витрат», Розділ 3 «Методика внутрішнього контролю витрат», Розділ 4 «Безпека внутрішнього контролю витрат», Розділ 5 «Організація внутрішнього контролю витрат». Відповідно до

авторських підходів презентованих в Положенні, важливими елементами методики та організації внутрішнього контролю витрат є: об'єкт «людина – факти – облік», ризик корпоративного шахрайства, ризик перевитрат, ризик недостовірності інформації, ризик шахрайства контролю, метод «карти ризиків контрольного середовища витрат», метод «трикутника шахрая», методи фактичного контролю, методи документального контролю, методи генерування інформації та Департамент економічної безпеки.

Наведені аспекти дозволяють обґрунтувати авторське трактування поняття внутрішнього контролю витрат, як «спосіб на рівні системи контролю факторів ризику економічної загрози, що забезпечує управління «бережливого виробництва» сукупністю відомостей про фактичний стан захищеності системи управління витратами підприємства від ризику корпоративного шахрайства, ризику перевитрат та ризику недостовірності інформації». Дане визначення вказує на сукупність прийомів формування контрольної-аналітичної інформації про оцінку ризиків для об'єкта «людина – факти – облік», фактичний результат контролю факторів існуючих ризиків та розробку альтернатив управлінських рішень для виявлених проблем.

Головною особливістю авторського концептуального підходу є новий об'єкт внутрішнього контролю: «людина – факти – облік». Даний об'єкт розглядається в умовах потенційного впливу невизначеності. Розуміння можливої взаємодії об'єкта з елементами невизначеності обумовлює специфіку методики внутрішнього контролю витрат для контролювання ризику корпоративного шахрайства, ризику перевитрат та ризику недостовірності інформації. Практичним виразом взаємодії структурних елементів об'єкта з елементами невизначеності є контрольні точки, а саме: «ризик корпоративного шахрайства – людина», «ризик перевитрат – факти» та «ризик недостовірності інформації – облік». Вказані точки дозволяють виокремити сукупність підконтрольних елементів для проведення процедур внутрішнього контролю витрат, зокрема: оцінка ризику, контроль ризику, розробка альтернатив управлінських рішень.

Положення визначає порядок застосування методики внутрішнього контролю витрат у відповідності до завдань процедур процесу внутрішнього контролю (рис. 4).



Рис. 4. Методика внутрішнього контролю витрат

Умотивовано, що внутрішній контроль витрат на підприємстві організаційно має бути формалізований у вигляді Департаменту економічної безпеки, який включатиме: відділ служби безпеки, відділ внутрішнього аудиту, контрольно-ревізійний відділ. Ефективність такої структури полягає у спеціалізації відділів до елементів об'єкта внутрішнього контролю в умовах невизначеності, а саме: відділ служби безпеки – ризик корпоративного шахрайства в людині; контрольно-ревізійний відділ – ризик перевитрат у фактах; відділ внутрішнього аудиту – ризик недостовірності інформації в обліку. Зміст взаємодії суб'єктів з об'єктом у внутрішньому контролі витрат визначено автором через їх функції. До функцій відділу служби безпеки віднесено: 1) оцінку ризику корпоративного шахрайства у людях; 2) контроль ризику корпоративного шахрайства у людях; 3) розробка альтернатив управлінських рішень по мінімізації ризику корпоративного шахрайства у людях. Функціями контрольно-ревізійного відділу виступатимуть: 1) оцінка ризику перевитрат у фактах витрат; 2) контроль ризику перевитрат у фактах витрат; 3) розробка альтернатив управлінських рішень по мінімізації ризику перевитрат у фактах витрат. Функціями відділу внутрішнього аудиту слід вважати: 1) оцінку ризику недостовірності інформації у обліку витрат; 2) контроль ризику недостовірності інформації у обліку витрат; 3) розробку альтернатив управлінських рішень по мінімізації ризику недостовірності інформації у обліку витрат. Спеціалізація відділів направлена на економічну безпеку собівартості продукції (рис. 5).

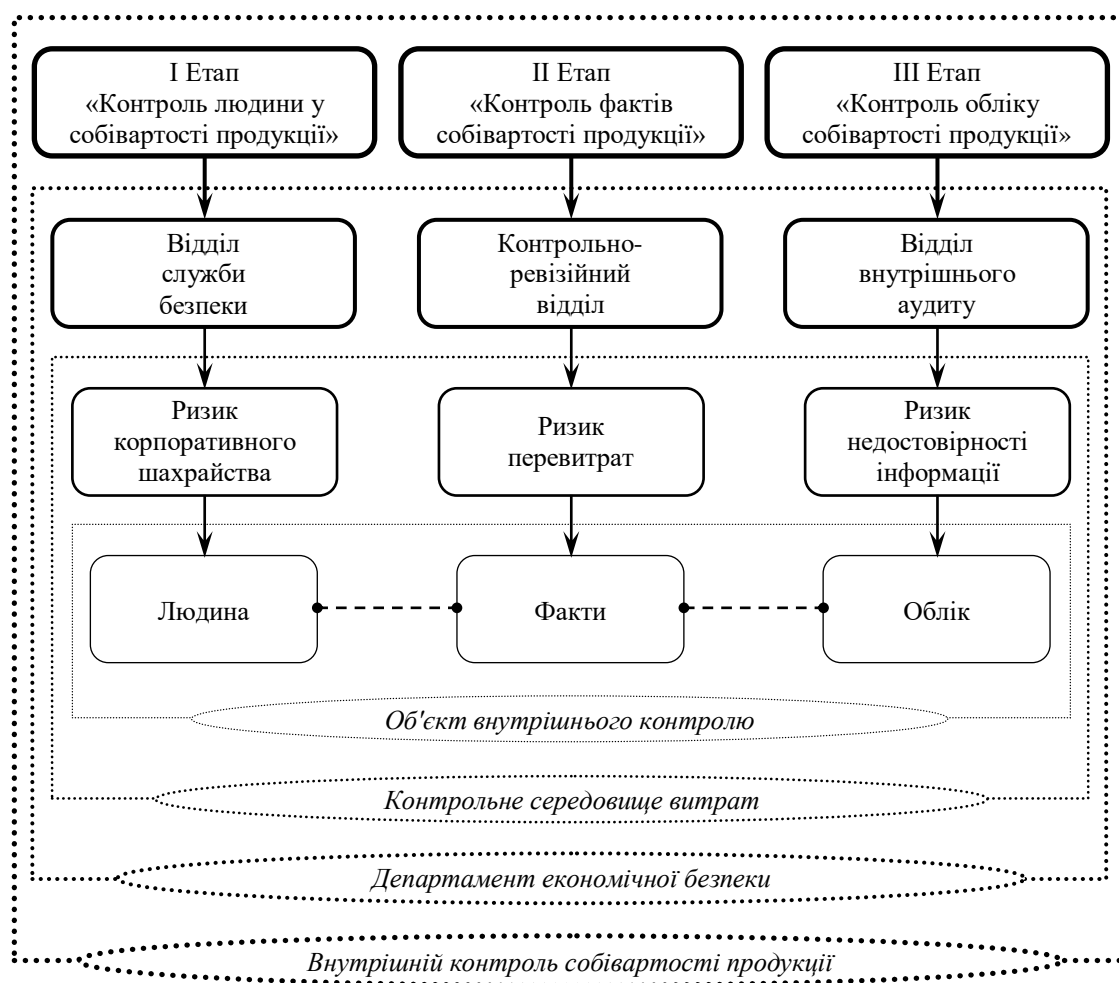


Рис. 5. Етапи внутрішнього контролю собівартості продукції

Комплексна реалізація представлених теоретичних, організаційних та методичних положень управлінського обліку та контролю витрат промислових підприємств забезпечить формування дієвого та ефективного інформаційного забезпечення системи управління «бережливе виробництво».

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано нове вирішення наукового завдання щодо удосконалення положень управлінського обліку і контролю витрат на промислових підприємствах, що дозволило сформулювати висновки науково-прикладного характеру, які підтверджують вирішення завдань дисертації відповідно до поставленої мети.

1. На підставі опрацювання генезису управлінського обліку витрат обґрунтовано відхилення його змісту від законів діалектичного розвитку в ринковій економіці. Дана невідповідність проявляється в абстрагуванні теорії управлінського обліку витрат від понять «якості витрат» та «міри витрат». Концепція «управлінського обліку витрат: «бережливе виробництво» є новим способом обліку витрат підприємства, що ґрунтується на поняттях сутності запитів внутрішніх користувачів та сутності інформаційного забезпечення про витрати в «бережливому виробництві». Основою запитів внутрішніх користувачів до управлінського обліку є інформаційні потреби: від суб'єкта управління – сукупність відомостей про користь витрат процесу створення споживчої цінності продукції підприємства; від внутрішнього контролю – сукупність відомостей про персоніфіковані факти витрат у структурі процесу створення споживчої цінності продукції підприємства. Інформаційне забезпечення про витрати в «бережливому виробництві» розкриває причинно-наслідковий зв'язок витрат з їх факторами на рівні внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємства. Результатом синтезу вказаних факторів виступає процес створення споживчої цінності продукції підприємства. Відповідно, сутність витрат в процесі створення споживчої цінності виражає момент міри, а саме: якісний аспект – корисність (суб'єктивні фактори); кількісний аспект – фізичну речовину (об'єктивні фактори). Це означає, що управлінський облік витрат в «бережливому виробництві» формує інформаційне забезпечення в контексті відомостей про персоніфіковані факти користі витрат («людина – витрати – споживча цінність», «людина – витрати – обов'язкові умови підприємства», «людина – витрати») процесу створення споживчої цінності продукції.

2. З метою підвищення аналітичності обліку витрат та упорядкування інформації щодо них в підсистемі управлінського обліку автором розроблено документи бухгалтерського оформлення (картка аналітичного обліку витрат працівника та картка розподілу загальнопромислових витрат), а також сформовані аналітичні рахунки четвертого порядку за рахунками 23 «Виробництво», 91 «Загальнопромислові витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», кореспонденція за ними. Практичне застосування вказаних пропозицій сукупно забезпечило виявлення фактів перевитрат в процесі створення споживчої цінності продукції на промисловому підприємстві.

3. В основі сформованого у роботі порядку калькулювання продукції за кількісним та якісним аспектами міри витрат на промислових підприємствах автором

покладено метод «матриці оптимальної інформації про калькулювання продукції». Даний метод є способом калькулювання продукції в формі якісного вираження кількісного виміру фактів витрат. Методичною основою цього методу є дві міри витрат. Першою мірою витрат є кількість витрат в границях якої існує якість – споживча корисність. Дана міра є критерієм витрат по створенню споживчої цінності. Підсумком вказаних витрат є собівартість споживчої цінності продукції. Другою мірою витрат є кількість витрат в межах якої існує якість – управлінська корисність. Вказана міра є критерієм витрат по обслуговуванню споживчої цінності. Підсумком даних витрат є собівартість обслуговування споживчої цінності продукції. Результатом калькулювання є забезпечення управління «бережливого виробництва» інформацією про аналітико-синтетичну структуру персоніфікованих фактів користі витрат в собівартості об'єктів процесу створення споживчої цінності продукції.

4. Удосконалення організації управлінського обліку витрат на промислових підприємствах здійснено через технологію облікового процесу в контексті моделі I «управлінський облік витрат виробництва продукції в процесі створення споживчої цінності» та моделі II «управлінський облік витрат функцій процесу створення споживчої цінності». Дані моделі представили конкретний порядок документування, реєстрації та узагальнення інформації про витрати в процесі створення споживчої цінності продукції підприємства. Це дозволило забезпечити управління «бережливого виробництва» інформацією про персоніфіковані факти користі витрат в процесі створення споживчої цінності продукції.

5. Розширення методики внутрішнього контролю витрат на промисловому підприємстві обґрунтовано положеннями концепції «економічної безпеки підприємства». Головною метою концепції є інформаційне забезпечення управління про фактичний стан її захищеності від ризиків економічної загрози, а саме: ризику корпоративного шахрайства, ризику перевитрат та ризику недостовірності інформації. Формальний вираз концепції економічної безпеки розглянуто в структурі і змісті Положення «Про внутрішній контроль витрат на промисловому підприємстві». Відповідно до положення, важливими поняттями методики та організації внутрішнього контролю є: об'єкт «людина – факти – облік», ризик корпоративного шахрайства, ризик перевитрат, ризик недостовірності інформації, ризик шахрайства контролю, метод «карти ризиків контрольного середовища витрат», метод «трикутника шахрая», методи фактичного контролю, методи документального контролю, методи генерування інформації, Департамент економічної безпеки. Це уможливує прийняття оптимальних та ефективних управлінських рішень з позиції економічної безпеки діяльності в межах системи управління «бережливе виробництво».

6. Основними чинниками економічної загрози для собівартості продукції є ризик корпоративного шахрайства, ризик перевитрат та ризик недостовірності інформації. Небезпека цих ризиків обумовила розвиток внутрішнього контролю, шляхом доповнення традиційного процесу новими процедурами: оцінка ризиків та розробка альтернатив управлінських рішень. Даний підхід дозволяє виокремити процедури внутрішнього контролю витрат, а саме: оцінка ризиків, контроль ризиків, розробка альтернатив управлінських рішень та безпеки контролю. Проміжним результатом цих процедур є контроль-аналітична інформація, тоді як кінцевим результатом є альтернативи управлінських рішень. Перспектива такого підходу

полягає в тому, що основним результатом внутрішнього контролю собівартості продукції є не виявлення факту корпоративного шахрайства, перевитрат і суттєвих помилок, а їх недопущення. Гарантом достовірності результатів внутрішнього контролю собівартості продукції є самокритичні заходи безпеки системи внутрішнього контролю. Це уможливило змістити пріоритет внутрішнього контролю витрат з наслідку дії негативних факторів ризику на причини і умови їх виникнення та розвитку в реальній дійсності підприємства.

7. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат обґрунтувало засади організації ризико-орієнтованої моделі через запровадження Департаменту економічної безпеки, який включає наступні відділи: служби безпеки, внутрішнього аудиту, контрольно-ревізійний. Ефективність такого розподілу полягає в поглибленій спеціалізації відділів до елементів об'єкта внутрішнього контролю в умовах невизначеності контрольного середовища витрат, а саме: відділ служби безпеки – ризик корпоративного шахрайства в людині; контрольно-ревізійний відділ – ризик перевитрат в фактах; відділ внутрішнього аудиту – ризик недостовірності інформації в обліку. Практичним виразом вказаної спеціалізації є види контрольних точок: «ризик корпоративного шахрайства – людина», «ризик перевитрат – факти» та «ризик недостовірності інформації – облік». Даний підхід дозволяє підвищити ефективність економічної безпеки в межах системи управління «бережливе виробництво» на промисловому підприємстві.

8. Практичними рекомендаціями з удосконалення методики та організації управлінського обліку витрат на промислових підприємствах є впровадження Положення «Про управлінський облік витрат на промисловому підприємстві», яке включає Розділ 1 «Мета і завдання управлінського обліку витрат», Розділ 2 «Об'єкт управлінського обліку витрат», Розділ 3 «Центри відповідальності», Розділ 4 «Аналітичний облік витрат», Розділ 5 «Калькулювання продукції», Розділ 6 «Організація управлінського обліку витрат», що забезпечує інформацію про персоніфіковані факти користі витрат за принципами концепції «бережливе виробництво».

9. Практичними рекомендаціями з удосконалення методики та організації внутрішнього контролю витрат на промислових підприємствах є впровадження Положення «Про внутрішній контроль витрат на промисловому підприємстві», яке включає Розділ 1 «Мета і завдання внутрішнього контролю витрат», Розділ 2 «Контрольне середовище витрат», Розділ 3 «Методика внутрішнього контролю витрат», Розділ 4 «Безпека внутрішнього контролю витрат», Розділ 5 «Організація внутрішнього контролю витрат», що забезпечує економічну безпеку діяльності за принципами концепції «бережливе виробництво».

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

У наукових фахових виданнях:

1. Дутчак Р. Р. Бюджетне планування в управлінському обліку витрат на промислових підприємствах / Р. Р. Дутчак // Економічний простір: збірник наукових праць. – 2012. – №61. – С. 236 – 241. (0,3 друк. арк.)

2. Дутчак Р. Р. Внутрішній контроль собівартості продукції на промислових підприємствах / Р. Р. Дутчак // Наука й економіка: науково-технічний журнал ХЕУ. – 2012. – Вип.1(25). – С. 163 – 168. (0,4 друк. арк.)
3. Дутчак Р. Р. Еволюція теорії управління витратами на підприємстві / Р. Р. Дутчак // Держава та регіони: науково-виробничий журнал – 2012. – № 3. – С.171–176. (0,6 друк. арк.)
4. Дутчак Р. Р. Концепція управління витратами підприємств в ринковій економіці XXI ст. / Р. Р. Дутчак // Економіка та підприємництво: збірник наукових праць молодих учених та аспірантів КНЕУ. – 2010. – Вип. 24. – С.291 – 297. (0,3 друк. арк.)
5. Дутчак Р. Р. Людина в системі управлінського обліку витрат промислового підприємства / Р. Р. Дутчак // Економічний простір: збірник наукових праць. – 2012. – №62. – С. 179 – 185. (0,4 друк. арк.)
6. Дутчак Р. Р. Організація управлінського обліку витрат на підприємствах добування залізної руди / Р. Р. Дутчак // Економіка та підприємництво: збірник наукових праць молодих учених та аспірантів КНЕУ. – 2010. – Вип. 25. – С.180 – 186. (0,3 друк. арк.)
7. Дутчак Р. Р. Удосконалення калькулювання собівартості продукції в управлінському обліку витрат / Р. Р. Дутчак // Наука й економіка: науково-технічний журнал ХЕУ. – 2012. – Вип.2(26). – С. 69 – 73. (0,4 друк. арк.)
8. Дутчак Р. Р. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на промислових підприємствах / Р. Р. Дутчак // Економічний форум. – 2012. – Вип.3. – С. 424 – 430. (0,6 друк. арк.)
9. Дутчак Р. Р. Удосконалення методики управлінського обліку витрат на промислових підприємствах / Р. Р. Дутчак // Галицький економічний вісник. – 2012. – №3(36). – С.133 – 136. (0,3 друк. арк.)
10. Дутчак Р. Р. Удосконалення організації внутрішнього контролю витрат на промислових підприємствах / Р. Р. Дутчак // Торгівля і ринок України: збірник наукових праць. – 2012. – Вип. 33. – С.266 – 272. (0,5 друк. арк.)

В інших виданнях:

11. Дутчак Р. Р. Бюджетування витрат в управлінському обліку / Р. Р. Дутчак // Проблеми управління соціально-економічним розвитком України: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених та студентів, 27 квітня 2012. – Х.: ВБ «Фактор», 2012. – С. 1392 – 1396. (0,2 друк. арк.)
12. Дутчак Р. Р. Внутрішній контроль витрат на промислових підприємствах / Р. Р. Дутчак // Розвиток національних економічних систем в умовах глобалізації: актуальні проблеми теорії і практики. Матеріали У всеукраїнської конференції студентів, аспірантів і молодих учених, 23 березня 2012. – Сімферополь: ДИАЙПИ, 2012. – С. 126 – 127. (0,1 друк. арк.)
13. Дутчак Р. Р. Внутрішній контроль корпоративного шахрайства на промислових підприємствах / Р. Р. Дутчак // Актуальні проблеми фінансової системи України: Збірник тез доповідей та виступів ІХ Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів і студентів, 6 квітня 2012. – Черкаси: ЧДТУ. – 2012. – С.154 – 155. (0,2 друк. арк.)

14. Дутчак Р. Р. Інтелектуалізація управлінського обліку витрат на промислових підприємствах / Р. Р. Дутчак // Актуальні проблеми життєдіяльності суспільства: Матеріали XIX Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів та молодих учених, 26-27 квітня 2012. – Кременчук: КрНУ, 2012. – С.454 – 456. (0,2 друк. арк.)

15. Дутчак Р. Р. Контрольне середовище витрат на промисловому підприємстві / Р. Р. Дутчак // Шляхи вдосконалення управління підприємствами в умовах глобальних викликів: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції молодих вчених та студентів, 22-23 березня 2012 р. / гол. ред. В. В. Прядко. – Чернівці: Буковинський державний фінансово-економічний університет, 2012. – С.285 – 287. (0,2 друк. арк.)

16. Дутчак Р. Р. Концепція управлінського обліку в стратегії підприємств / Р. Р. Дутчак // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції, 14 травня 2010. – К.: КНЕУ, 2010. – С.383 – 386. (0,2 друк. арк.)

17. Дутчак Р. Р. Обліково-аналітичний аспект управлінського обліку витрат в умовах економічної кризи / Р. Р. Дутчак // Трансформація господарського механізму в умовах економічної кризи: Матеріали IX Всеукраїнської наукової конференції молодих учених і студентів, 15-17 квітня 2010. – Чернівці: ЧНУ, 2010. – С.351 – 353. (0,1 друк. арк.)

18. Дутчак Р. Р. Удосконалення калькулювання собівартість продукції підприємств добування залізної руди в ринковому середовищі / Р. Р. Дутчак // Розвиток економіки України в умовах глобалізації: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю молодих вчених та студентів / Управління розвитком: збірник наукових робіт ХНЕУ. – 2011. – №5(102). – С.119 – 121. (0,2 друк. арк.)

19. Дутчак Р. Р. Удосконалення класифікації витрат в калькуляційному обліку підприємств добування залізної руди / Р. Р. Дутчак // Стратегічні вектори розвитку регіональної економіки в умовах протидії викликам глобалізації / Всеукраїнська науково-практична конференція викладачів і студентів: Сімферополь, 1-2 березня 2011 року. – Саки: ПП «Підприємство Фенікс», 2011. – С.176 – 177. (0,1 друк. арк.)

20. Дутчак Р. Р. Управлінський облік витрат в конкурентному середовищі / Р. Р. Дутчак // Сучасні актуальні проблеми світової та вітчизняної економіки: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції, 27 березня 2010. – Запоріжжя: Запорізька міська громадська організація «Істина», 2010. – С. 20 – 23. (0,2 друк. арк.)

АНОТАЦІЯ

Дутчак Р. Р. Управлінський облік і контроль витрат на промислових підприємствах. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2013.

В дисертаційній роботі вирішено наукове завдання щодо удосконалення положень управлінського обліку і контролю витрат на вітчизняних промислових підприємствах. На основі досліджень теоретичних, методичних та організаційних аспектів управлінського обліку витрат встановлено відхилення змісту концепцій управлінського обліку витрат (XIX – XX ст.) від законів діалектичного розвитку в ринковій економіці, – абстрагування від понять «якості витрат» та «міри витрат»; розроблено концепцію управлінського обліку витрат в контексті принципів «бережливе виробництво»; сформовано структуру і зміст Положення «Про управлінський облік витрат на промисловому підприємстві» та Положення «Про внутрішній контроль витрат на промисловому підприємстві»; обґрунтовано забезпечення внутрішніх користувачів інформацією про персоніфіковані факти користі витрат та фактори ризиків економічної загрози для прийняття оптимальних управлінських рішень з позиції економічної безпеки діяльності в «бережливому виробництві».

Ключові слова: управлінський облік, внутрішній контроль, витрати, бережливе виробництво, якість витрат, міра витрат, ризик перевитрат, ризик недостовірності інформації, ризик корпоративного шахрайства.

АННОТАЦІЯ

Дутчак Р. Р. Управленческий учет и контроль расходов на промышленных предприятиях. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана». – Киев, 2013.

В диссертационной работе имеет решение научное задание усовершенствования положений управленческого учета и контроля расходов на отечественных промышленных предприятиях.

На основе исследований теоретических, методических и организационных аспектов управленческого учета расходов, установлено отклонение содержания концепции управленческого учета расходов (XIX – XX вв.) от законов диалектического развития в рыночной экономике, – абстрагирование от понятий «качества расходов» и «меры расходов».

Разработана концепция управленческого учета расходов в контексте принципов «бережливое производство» путем обоснования запросов субъектов управления расходами, запросов внутреннего контроля расходов, структуры и содержания информационного обеспечения о расходах, это сделало возможным формирование методических положений управленческого учета расходов с целью обеспечения режима экономии в процессе производства на промышленном предприятии.

Создана структура и содержание Положения «О управленческом учете расходов на промышленном предприятии», которое включает Раздел 1 «Цель и задачи управленческого учета расходов», Раздел 2 «Объект управленческого учета расходов», Раздел 3 «Центры ответственности», Раздел 4 «Аналитический учет расходов», Раздел 5 «Калькулирования продукции», Раздел 6 «Организация

управленческого учета расходов», в соответствии с принципами концепции «бережливое производство».

Разработаны методические подходы управленческого учета расходов с целью информационного обеспечения управления «бережливого производства» через формирование подсистемы аналитических счетов четвертого порядка в пределах счетов 23 «Производство», 91 «Общепроизводственные расходы», 92 «Административные расходы», 93 «Расходы на сбыт», 94 «Прочие расходы операционной деятельности», корреспонденции за ними, разработку документов бухгалтерского оформления (карточка аналитического учета расходов работника и карта распределения общепроизводственных расходов), порядок калькулирования продукции через применение метода «матрицы оптимальной информации о калькулировании продукции».

Проведено организации системы управленческого учета расходов на промышленном предприятии в контексте модели I «управленческий учет расходов производства продукции в процессе создания потребительской ценности» и модели II «управленческий учет расходов функций процесса создания потребительской ценности».

Трактовка понятия управленческого учета расходов через его рассмотрение в следующих аспектах дает обоснование способа обеспечения управления «бережливого производства» совокупностью сведений о «качестве расходов» и «мере расходов» в процессе создания потребительской ценности продукции на промышленном предприятии.

Это позволяет обеспечить управление «бережливого производства» информацией о персонифицированных фактах пользы расходов, что позволило выявления фактов перерасходов на промышленном предприятии.

Сформирована структура и содержание Положения «О внутреннем контроле расходов на промышленном предприятии», которое включает Раздел 1 «Цель и задачи внутреннего контроля расходов», Раздел 2 «Контрольная среда расходов», Раздел 3 «Методика внутреннего контроля расходов», Раздел 4 «Безопасность внутреннего контроля расходов», Раздел 5 «Организация внутреннего контроля расходов», в соответствии с принципами концепции «бережливое производство».

Усовершенствован процесс внутреннего контроля расходов на промышленном предприятии, путем применения процедур оценки рисков, контроля рисков (в частности путем применения метода «треугольник мошенника»), разработки альтернатив управленческих решений и безопасности контроля.

Проведено организацию внутреннего контроля расходов через риско-ориентированную специализацию структурных подразделений Департамента экономической безопасности, а именно: отдел службы безопасности – риск корпоративного мошенничества в человеке, контрольно-ревизионный отдел – риск перерасхода в фактах, отдел внутреннего аудита – риск недостоверности информации в учете.

Трактовка понятия внутреннего контроля расходов, которое представлено через указанные аспекты, делает возможным формирование способа обеспечения управления «бережливого производства» совокупностью сведений об оценке рисков для объекта «человек – факты – учет», фактический результат контроля существующих

рисков и альтернативы управленческих решений выявленных проблем.

Это позволяет сместить приоритет внутреннего контроля расходов из следствия действия негативных факторов рисков экономической угрозы (риск корпоративного мошенничества, риск перерасхода, риск недостоверности информации) на причины и условия их возникновения и развития в реальном пространстве и времени промышленного предприятия, что делает возможным принятие оптимальных и эффективных управленческих решений с позиции экономической безопасности деятельности в «бережливом производстве».

Ключевые слова: управленческий учет, внутренний контроль, расходы, бережливое производство, качество расходов, мера расходов, риск перерасхода, риск недостоверности информации, риск корпоративного мошенничества.

ANNOTATION

Dutchak R. R. The Managerial accounting and cost control at industrial enterprises. – Manuscript.

Dissertation for receiving the scientific degree of Candidate of Economic Sciences, specialty 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (by the types of economic activities). – SHEE «Vadym Hetman Kyiv National Economic University». – Kyiv, 2013.

The scientific task of improving managerial accounting and cost control provisions at the domestic industrial enterprises is solved in the dissertation. On the basis of research of theoretical, methodological and organizational aspects of managerial expenses accounting we have established the deviation of the content of the managerial expenses accounting concept (XIX - XX CC.) from the laws of dialectical development in a market economy, – abstraction from the notion of «quality costs» and «measure costs». The managerial expenses accounting concept is developed through the principles of «lean production». The structure and content of the Regulation ‘On Managerial Expenses Accounting on Industrial Enterprise’ and the Regulation ‘On Internal Expenses Control on Industrial Enterprise’ are formed. We have established the reasonableness of providing internal staff with information about separate expenses benefit facts and economic threat risk factors. That would ensure the making optimal management decisions from a position of economic activities security in the «lean production».

Key words: managerial accounting, internal control, expenses, sparing production, quality costs, a measure of cost, the risk of cost overruns, the risk of unreliable information, the risk of corporate fraud.