

**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет обліку і аудиту**  
**Кафедра обліку у виробничій сфері**

**Вороняк П.В.**

**МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ**  
**ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ**

**Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит**

**Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

**Виконав: студент 5 курсу, групи ОПДм -21**  
**напряму підготовки (спеціальності)**

**8.03050901 – облік і аудит**

**Вороняк П.В.**

**Керівник: Починок Н.В.**

\_\_\_\_\_ - 2017 року

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО.....	8
1.1. Економічний зміст витрат та їх класифікація.....	8
1.2. Класифікація витрат виробництва.....	16
1.3 Основні завдання і принципи обліку витрат на виробництво.....	26
Висновки до розділу 1.....	32
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....	35
2.1. Облік прямих матеріальних витрат.....	35
2.2. Облік прямих витрат на оплату праці.....	43
2.3. Інші прямі витрати та їх відображення в обліку.....	51
Висновки до розділу 2.....	58
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ.....	61
3.1. Методика та організація аналізу прямих витрат на виробництво продукції.....	61
3.2. Аудит прямих витрат на виробництво продукції.....	67
3.3. Напрямки оптимізації собівартості продукції і підвищення ефективності виробництва.....	75
Висновки до розділу 3.....	88
ВИСНОВКИ.....	91
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	95

## ДОДАТКИ

### ВСТУП

**Актуальність теми.** На тлі економічної кризи, обмеженості матеріальних і фінансових ресурсів особливо гостро постає питання їх раціонального використання. Для цього необхідно посилити контроль за мірою споживання сировини і матеріалів у виробництві. За таких обставин організація дієвої та ефективної системи обліку і контролю витрат є першочерговим завданням вітчизняного виробника.

Втім, дослідження сучасного стану організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах України показало, що на сьогодні більша частина інформації, яка накопичується в системі управлінському обліку, не затребувана підприємцями, оскільки серед них відсутнє усвідомлення тих переваг, що надає передовий світовий досвід з організації обліку витрат. Це і є однією із причин низького впровадження на практиці прогресивних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на вітчизняних підприємствах.

Одним з багатьох, але, безперечно, досить вагомим фактором, що негативно вплинув на економічне становище вітчизняних промислових підприємств, був незадовільний стан системи обліку виробничих витрат. Ця система не могла своєчасно надати реальну інформацію про положення витрат на виробництво, а значить не давала можливості ефективного управління останніми. Досвід господарювання зарубіжних промислових підприємств в умовах ринкової економіки довів, що самим надійним способом покращення стану обліку, аналізу, аудиту і управління виробничими витратами є впровадження сучасних інформаційних систем.

Питання вдосконалення традиційних процедур обліку, аналізу та аудиту виробничих витрат – є актуальним для керівництва промислових підприємств.

Саме це, дає змогу адміністрації підприємств відчувати тенденції сучасного ринку та орієнтуватися на нього, а саме відповісти на два основних питання, що постають перед будь-яким підприємством: знайти своє місце в економічному середовищі та правильно оцінити свої пріоритети.

Облік витрат виробництва є лише однією з частин структури управління будь-якого підприємства, і повинен бути організований таким чином, щоб відповідати потребам ефективного прийняття управлінських рішень. Колишній підхід з акцентом на стандартизовані процедури поступився місцем більш гнучким системам обліку, які орієнтовані на використання можливостей підприємства

Не менш гостро постає сьогодні питання проведення аналізу і аудиту витрат виробництва. Саме проведення якісних аудиторських перевірок є основою прийняття вірних економічних рішень. Процес здійснення аналізу і аудиту регламентується з одного боку державою, через встановлення нормативів, здійснення аналізу, реєстрації аудиторів, аудиторських фірм і контролем за їх діяльністю. З іншого боку – громадськими професійними аудиторськими організаціями. Але на жаль не існує універсальних практичних методик проведення як аналізу а аудиту в цілому. Важливість наведених вище питань і зумовлює актуальність теми, обраної для дослідження.

Дослідженню проблем організації та методології обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва приділили увагу у своїх працях провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: М.Г. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Г.В. Блакити., С.А. Котляров, В.П. Завгородній, І.І. Пилипенко, Є.В. Мних, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, А.В. Череп та інших.

Разом з цим, ще залишається багато проблемних питань щодо обліку, аналізу й аудиту витрат виробництва, особливо в сучасних умовах зростання конкуренції.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є дослідження обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва та розробка практичних рекомендацій спрямованих на їх вдосконалення.

Для досягнення вказаної мети в процесі проведення дослідження поставлено ряд **завдань**:

- розкрити економічний зміст витрат;
- здійснити класифікацію витрат виробництв;
- описати основні завдання і принципи обліку витрат на виробництво;
- дослідити облік прямих матеріальних витрат на підприємстві;
- проаналізувати облік прямих витрат на оплату праці;
- визначити інші прямі витрати та їх відображення в обліку;
- описати методiku та організацію аналізу прямих витрат на виробництво продукції;
- розглянути аудит прямих витрат на виробництво продукції;
- запропонувати шляхи оптимізації собівартості продукції і підвищення ефективності виробництва.

**Об’єкт дослідження.** Об’єктом дослідження вибрано чинну систему обліку, аналізу і аудиту прямих витрат виробництва. Для дослідження обрано приватне агропромислове підприємство «Аркадія».

**Предмет дослідження.** Предметом дослідження є організація і методика системи обліку, аналізу і аудиту прямих витрат виробництва з урахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та використанням управлінських інформаційних систем бухгалтерського обліку.

**Методи дослідження.** Процес дослідження проводився із застосуванням діалектичного підходу до вивчення сучасного стану обліку, аналізу та аудиту прямих витрат виробництва. Вивчаючи облік витрат виробництва та його вдосконалення застосовувалися методи: групування, економіко-математичне моделювання, узагальнення, традиційні методи економічної статистики. Для виявлення методичних аспектів зовнішнього та внутрішнього аудиту витрат виробництва застосовувалися слідуєчі методи: порівняння, метод

співставлень, розробка системи показників, побудова аналітичних таблиць, середніх величин, імітаційне моделювання.

Інформаційною базою виконаного дослідження є законодавчі акти України, нормативні документи та галузеві інструкції, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, матеріали наукових праць та науково-практичних конференцій, статистичні дані, а також дані бухгалтерського обліку зернопереробного підприємства.

**Наукова новизна одержаних результатів** проведеного дослідження полягає в розроблених рекомендаціях і пропозиціях щодо вдосконалення організації й методики обліку, аналізу та аудиту прямих витрат виробництва за місцями їх виникнення з використанням інформаційних систем бухгалтерського обліку.

Основні результати проведеного дослідження, які становлять наукову новизну, характеризуються такими теоретичними і практичними положеннями:

- дослідження наукової літератури з визначення терміну «витрати» призвели до висновку, що під витратами слід розуміти спожиті ресурси або кошти, які необхідні для виробництва продукції або ж придбання товарів та послуг;

- удосконалено класифікацію витрат виробництва досліджуваного підприємства для потреб бухгалтерського обліку;

- визначено вплив технологічних та організаційних особливостей досліджуваного підприємства на побудову системи обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва;

- визначено необхідність побудови системи обліку витрат, яка створює інформаційні можливості для поточного управління процесами, що не знаходять свого відображення в бухгалтерському обліку. З метою раціональної організації оперативного обліку на досліджуваному підприємстві ведуть реєстр передачі зміни з виокремленням різних потокових ліній;

- проведене дослідження довело, що на ПП «Аркадія» облік витрат доцільно здійснювати за однопередільним методом із застосуванням елементів

нормативного методу обліку в частині витрачання сировини, при якому має бути організовано систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм, а також змін цих норм;

– доведено, що організація обліку, аналізу та внутрішнього контролю з використанням інформаційної системи 1С «Бухгалтерія» забезпечить комплексне управління підприємством: узгоджене управління бізнес процесами; дозволить проводити моніторинг діяльності підприємства на всіх етапах виробництва.

**Практичне значення одержаних результатів дослідження** полягає у виокремленні конкретних висновків та пропозицій щодо обліку, аналізу і аудиту прямих витрат виробництва. Окремі пропозиції розглянуті та прийняті до впровадження у практику і пройшли апробацію на ПП «Аркадія».

**Структура та зміст роботи.** Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі роботи досліджено теоретичні аспекти обліку витрат виробництва.

Організація і методика обліку прямих витрат виробництва розкрита у другому розділі.

Третій розділ роботи присвячено обґрунтуванню методики аналізу і аудиту прямих витрат виробництва та визначенню шляхів їх удосконалення. Загальний обсяг дипломної роботи сторінок. Робота містить таблиці, ілюстрацій, додатків. Список використаних джерел складається з найменувань.

## **РОЗДІЛ 1**

### **ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО**

#### **1.1. Економічний зміст витрат та їх класифікація**

Процес виробництва є однією з найскладніших ділянок облікової роботи, а тому потребує особливої уваги бухгалтерів. Адже виробництво пов'язане з витратами, оскільки це процес використання факторів виробництва, які втілюються у створеному продукті (товарах, послугах).

Під економічними витратами вчені розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Поняття економічних витрат обумовлене обмеженістю ресурсів порівняно з кількістю варіантів їх використання. З позиції бухгалтерського підходу до виробничих витрат варто відносити всі реальні, фактичні витрати, що здійснюються у грошовій формі.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [47] та П(С)БО 16 «Витрати» [59] визначають витрати, як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).



У наведеному вище визначенні сутність витрат виражається не через їх економічну природу, а через наслідки операцій з активами та капіталом для фінансово-майнового стану підприємства.

Зазначимо, що витрати виробництва – це сукупність витрат живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва, на всіх стадіях створення продукції [11, с. 12]. Класифікація виробничих витрат зумовлює організацію бухгалтерського обліку. Для обліку кожного виробництва планом рахунків передбачено окремий синтетичний рахунок, по дебету якого протягом року відображають прямі витрати, а по кредиту – вихід продукції.

Організація обліку витрат за економічними елементами має велике значення для складання фінансової звітності. Перелік калькуляційних статей встановлюється підприємством самостійно, виходячи з особливостей технології та організації виробництва. На його основі складаються форми калькуляційних розрахунків, кошторисів та внутрішньої звітності. Всі дані про виробничі витрати підприємства повинні відображатись у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Мета ведення обліку витрат виробництва – формування системи взаємопов'язаних показників, що моделюють собівартість. Тому за способом віднесення витрат та формуванням собівартості повинен бути встановлений постійний контроль.

Відмітимо, що витрати – це важлива та складна економічна категорія, яка займає особливо вагоме місце в управлінні підприємством. Це пояснюється тим, що витрати мають вирішальний вплив на фінансовий результат функціонування суб'єктів господарювання, застосовуються для визначення цінової політики підприємства, показують рівень технології та організації виробництва, використовуються для оцінки ефективності господарювання шляхом порівняння витрат та результатів діяльності.

При наявності різноманітних дефініцій поняття «витрати», їх можна розділити на дві великі групи – тлумачення витрат із точки зору економічної теорії (управлінський підхід) та з погляду бухгалтерського обліку

(бухгалтерський підхід), які значно відрізняються між собою.

Відповідно до бухгалтерського підходу до витрат відноситься фактично сплачена певна сума грошових коштів, яка була витрачена задля залучення економічних ресурсів з ціллю здійснення підприємницької діяльності. В свою чергу з точки зору управлінського підходу окрім явних витрат, що враховуються бухгалтерській звітності, потрібно враховувати ще і неявні (альтернативні) витрати, що допомагає керівництву підприємства приймати ефективні управлінські рішення [67].

Систематизація науково-методичних джерел та їх віднесення до одного з зазначених підходів наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

### Методичні підходи трактування поняття «витрати» [11, с. 13-14]

Автори	Визначення витрат
1	2
<b>Управлінський підхід</b>	
М. Г. Грещак, О. С. Коцюба [20]	Обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певних цілей.
С.А.Котляров [33]	Вартість ресурсів (матеріальних та трудових), які використовуються для виробництва продукції, отримання прибутку чи досягнення іншої мети організації.
Л. А. Сухарева, С.Н. Петренко [74]	Сума видатків, зазнаних підприємством на момент придбання товарів або послуг.
Р. Ентоні [85]	Грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою.
І. А. Бланк [7]	Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції.
А.М.Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило [76]	Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.
<b>Бухгалтерський підхід</b>	
П(С)БО 16 «Витрати» [59]	Зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

МСБО [42]	Зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
В. Б. Івашкевич [25]	Відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта.
Є. В. Мних [45]	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).

Продовження табл. 1.1.

1	2
В. П. Савчук [68]	Зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства.

Існування таких витрат пояснюється наявністю різних способів використання ресурсів. Застосування деякої кількості ресурсів для виробництва будь-якого товару означає відмову від інших виробничих можливостей. І саме тому альтернативні витрати будь-якого ресурсу, що використовується для виробництва товару, дорівнюють його вартості, або цінності, за найкращого з усіх можливих варіантів застосування [38].

Як ми бачимо, трактування витрат відповідно до управлінського підходу головним чином направлене на розкриття власне економічного змісту категорії. Як іноземні так і вітчизняні автори, які представляють дану точку зору, акцентують увагу на грошовому характері витрат та вважають, що вони представляють собою обсяг використаних підприємством ресурсів.

При цьому, якщо І. А. Бланк зазначає, що дані ресурси використовуються для виробництва продукції, то більшість інших вчених таких як С. А. Котляров, М. Г. Грещак, О. С. Коцюба, Р. Ентоні, Дж. Рис стверджують, що вони можуть застосовуватися для досягнення певних визначених для підприємства цілей та мети діяльності.

До того ж, Л. А. Сухарева та С.Н. Петренко відмічають, що витрати здійснюються на момент придбання товарів або послуг, тобто часом виникнення витрат відповідно до управлінського підходу можна назвати моментом реального споживання ресурсів, виконаних робіт чи послуг, який супроводжується зазвичай відтоком коштів із підприємства.

Щодо бухгалтерського підходу, то він більше зосереджений на виявленні економічних наслідків здійснення витрат після закінчення виробничого процесу, тобто бухгалтерські витрати виникають тоді коли документально оформляється факт зменшення активів або збільшення зобов'язань.

Дана точка зору ґрунтується на визначенні витрат відповідно до національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку – П(С)БО, при цьому, такі вчені як В. Б. Івашкевич та В. П. Савчук підкреслюють, що зменшення активів або збільшення зобов'язань відбувається у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів або наданням послуг, тобто в процесі основної діяльності підприємства [68, с. 241-242].

Різною також є і мета формування витрат у межах двох підходів. З точки зору економічної теорії витрати формуються щодо подання інформації для прийняття управлінських рішень стосовно їхнього планування, аналізу, а також для ціноутворення. Витрати з точки зору бухгалтерського обліку розкривають інформацію про діяльність підприємства, яку можна отримати з фінансової звітності [21, с. 34-35].

Характеризуючи витрати з бухгалтерської точки зору можна визначити, що вони включають тільки конкретні витрати ресурсів. У подальшому є сенс трактувати витрати в цьому розумінні. Американські вчені Г.А. Велш і Д.Г. Шорт визначають поняття «витрати» як певну величину ресурсів, використаних підприємством за деякий період часу для одержання доходу [21, с. 35].

Відомі економісти Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда зазначають що, «витрати» представляють собою несприятливий рух ресурсів, який зменшує прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами.

Більше того, витрати – це використання або споживання товарів і послуг в процесі отримання доходу» [76, с. 35].

В.Г. Козак вважає, що «...витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління необхідно знати не просто витрати, а інформацію про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги)».

На думку дослідника, «...термін «витрати» є більш вживаним у процесі виробництва продукції, її реалізації (тобто списання), а термін «затрати» – у процесі придбання товарно-матеріальних цінностей. Витрати і затрати зближує і те, що вони супроводжуються вибуттям активів, або виникненням боргових зобов'язань» [29, с. 129-130]. Деякі вчені розглядають облік витрат та калькулювання собівартості, як один і той же процес, але це помилкове судження.

Найбільш точно стверджує Ф.Ф. Бутинець: «В обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції» [4].

Г.О. Соболев зазначає, що процес виробництва являє собою, з одного боку, процес виробничого споживання засобів, предметів праці та самої праці (живої), а з іншого – джерело одержання нової продукції (робіт чи послуг). Щоб здійснювався процес виробництва, господарство повинне мати в необхідних розмірах запаси. І.В. Мельниченко констатує, що процес виробництва дуже складний і потребує контролю, починаючи від організації й до визначення результату [28, с. 43].

Н.С. Андрющенко виокремив етапи розвитку знань про витрати:

1. перший етап – публічна звітність про витрати, відслідковування, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях;
2. другий етап – здійснення спроб розкрити суть поняття «витрати», поява різних теорій витрат;

3. третій етап – використання математичних методів у теорії, дослідження поведінки витрат, вивчення витрат як об'єкту обліку і контролю;
4. четвертий етап – виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами [1, с. 3-4].

У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 16 «Витрати» п.6, витрати визначаються як «або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [59].

Рада по розробці стандартів фінансового обліку визначає витрати як «вибуття або інше використання активів або утворення кредиторської заборгованості (або сполучення і того, і іншого) у результаті поставки або виробництва товарів, надання послуг або виконання інших видів діяльності, які складають основну діяльність підприємства». Порівняно з наведеним визначенням, перевагу можна віддати визначенню витрат, яке надавалося Американським інститутом присяжних бухгалтерів, як «усіх понесених витрат, які вираховуються з доходів» [52, с. 46-47].

Дослідження наукової літератури з визначення терміну «витрати» призвели до висновку, що переважна більшість авторів під витратами розуміють спожиті ресурси або кошти, які необхідні для виробництва продукції або ж придбання товарів та послуг.

Витрати виробництва на підприємстві та витрати суспільства об'єктивно мають вартісну форму. Розрізняють витрати виробництва загальні, та такі, що належать до виробленої продукції. Витрати виробництва у грошовій формі на одиницю продукції – її собівартість.

Собівартість являє собою економічну категорію, якій найбільше приділяється уваги. Та слід зазначити, що в літературі з економічної теорії це поняття практично відсутнє, воно більше притаманне бухгалтерській термінології.

В.Я. Фаріон відмічає, що під собівартістю слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які використано в процесі виробництва і реалізації продукції для одержання прибутку [40, 162].

Собівартість можна розглядати як сукупні витрати, поділені на кількість створеної продукції, тобто за термінологією західної економічної науки, як середні витрати.

Зазвичай під собівартістю розуміють вартість використаних у виробничому процесі ресурсів, які припадають на конкретну продукцію (одиницю продукції, виріб, роботу, послугу).

Своєрідна подвійність у визначенні собівартості пов'язана з тим, що вона не дає чіткого уявлення про різницю між категорією собівартості і категорією бухгалтерських витрат.

Поняття собівартості є більш містке, ніж поняття питомих витрат, оскільки передбачається окремий підхід до кожної окремої виробничої одиниці, а не просто математичне визначення частки понесених витрат у розрахунку на одиницю. Тим більше, що під витратами розуміють використані ресурси, які знаходять своє вираження як у вартісних, так і в натуральних одиницях виміру, а собівартість акумулює загальну суму витрат на продукцію у грошовому вимірі.

Національні стандарти бухгалтерського обліку визначають собівартість як відображені в грошовій формі сукупність витрат підприємства на виробництво продукції, пов'язані з використанням основних засобів, сировини, матеріалів, палива, енергії, трудових і інших ресурсів [30, с. 56].

Проте, це поняття зводиться лише до грошового вимірника витрат виробництва, а це не повністю відображає його суть. Тому собівартість можна розглядати з позиції українського вченого В.В. Сопка, який зазначає, що «собівартість є місткою і багатогранною економічною категорією» [72, с.15].

Дискусійного характеру набуло питання щодо структури собівартості, адже у різні часи фахівці стикалися з проблемою віднесення тих чи інших витрат до її складу.

Так, Ж.-Г. Курсель-Сенель до структури собівартості продукції включає: прямі (особливі) витрати; непрямі (загальні) витрати. Сенс класифікації витрат такого роду Ж.-Г. Курсель-Сенель бачив у тому, що продажну ціну за окремими товарами слід знижувати до рівня собівартості, яка складається з прямих витрат, оскільки співпадає можливість компенсації загальних затрат зарахунок певного збільшення цін на інші товари, однак неможливо реалізовувати товари за цінами нижче цього рівня [29, с. 130-131].

Е.Е. Фельдгаузен структуру собівартості представляє наступним чином: матеріали + паливо + платня – вартість сторонніх продуктів + брак і угар = цехова ціна + % прямих витрат, які розподіляються пропорційно цеховим цінам = технічна ціна + % непрямих витрат, які розподіляються пропорційно технічним цінам = комерційна ціна. Амортизація розглядається окремо, як накладні витрати [54, с. 258].

О.І. Гуляев до складу собівартості включає: матеріали, заробітну плату, витрати механічної і електричної сили та амортизації. До того ж, два останніх види він відносить до собівартості, якщо вони беруть участь у створенні відповідного виду продукції. Розподіл накладних витрат, вважає правильним вести пропорційно заробітній платні [30, с. 57].

Стосовно структури собівартості, професор В.В. Сопко зазначає, що вартість та собівартість продукції формується із витрат, які здійснюються в межах або за межами виробництва. Тому, витрати безпосередньо пов'язані або з виготовленням продукції, або з її реалізацією, або з управлінням. Перша група витрат формує виробничу собівартість, друга – витрати зі збуту (продажу), третя – витрати на управління. Разом три групи формують повну собівартість продажу продукції (робіт, послуг) [28, с. 45].

Для потреб фінансового обліку витрат на виробництво П(С)БО 16 «Витрати» визначено склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), яка формується з:

- виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду;



- нерозподілених постійних загальнопромислових витрат;
- понаднормових промислових витрат [59].

Таким чином, до складу собівартості готової продукції згідно П(С)БО 16 «Витрати» включаються лише витрати, пов'язані з процесом виробництва.

Проаналізувавши існуючі погляди щодо визначення сутності витрат, можемо сказати, що на нашу думку, більш доцільно трактувати витрати з точки зору бухгалтерського обліку – як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань внаслідок здійснення господарської діяльності підприємства, які призводять до зменшення власного капіталу. Такий підхід є більш необхідним в практичному застосуванні, він допомагає визначати фактичну суму здійснених витрат за певний період, а отже сприяє більш достовірному їх відображенню та обліку.

## **1.2.Класифікація витрат виробництва**

Здійснюючи господарську діяльність, підприємства несуть різні витрати. Але за своїм змістом термін «витрати» є багатограним і багатоаспектним, це вимагає їх класифікації.

Л. Сук надає таке визначення: «Класифікація витрат – це групування витрат за певними ознаками, яких є різна кількість. Класифікація допомагає глибше зрозуміти суть витрат, вивчити порядок їх формування і мету використання». Вчений класифікує витрати за трьома ознаками:

1. для оцінки запасів та визначення фінансового результату;
2. для прийняття управлінських рішень;
3. для контролю і регулювання [73, с. 46-47].

Класифікація витрат потрібна, по-перше, для визначення вартості продукції та ціноутворення; по-друге, для визначення собівартості продукції, тобто локальних витрат.

Класифікація промислових витрат дає можливість отримати сукупність об'єктивно існуючих групувань, які розкривають внутрішню структуру процесу формування сукупних витрат і взаємозв'язку між окремими їх частками.

Змістовна ємність економічної моделі витрат виробництва залежить від правильного вибору сукупності класифікаційних ознак, які визначають інформаційні характеристики об'єкту. Складність структури, розмаїття процесів формування витрат сучасного підприємства обумовлює їх класифікацію за рядом ознак.

Методологічні основи обліку витрат виробництва на законодавчому рівні протягом багатьох десятиліть залишалися незмінними, а через це, всі наукові розробки та дослідження щодо класифікації витрат були поза увагою.

Сьогодні порядок формування в обліку інформації про витрати визначає П(С)БО 16 «Витрати». Згідно цього положення витрати визнаються витратами звітного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені [59].

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідальними звітними періодами.

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Проте, для визначення фінансового результату перш за все необхідно класифікувати витрати за видами діяльності:

- витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності;
- витрати, що виникають у процесі надзвичайних подій [59].

У свою чергу, витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, можна розподілити на витрати від операційної та неопераційної діяльності.

Операційна діяльність поділяється на основну та іншу діяльність; класифікація витрат за цими видами діяльності ідентична:

- витрати на виробництво (собівартість реалізованої продукції);
- адміністративні витрати (загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу тощо);

- витрати на збут (витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на маркетинг тощо);
- інші операційні витрати (витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи та пеня, безнадійні борги тощо).

Фінансова діяльність будь-якого промислового підприємства передбачає виникнення витрат у вигляді витрат (втрат) від участі в капіталі – це збитки, якіотримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, що обліковуються методом участі в капіталі, та фінансових витрат.

Витрати на інвестиційну діяльність підприємства формують собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів та іншого майна підприємства.

Витрати від надзвичайних подій – це, перш за все, втрати від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо).

З прийняттям П(С)БО 16 «Витрати» деякі пункти Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості втратили свою чинність. Згідно П(С)БО 16 п.11 та п.17 до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) не включаються адміністративні витрати, витрати на збут, які формували собівартість [59].

Отже, нормативно-законодавча база чітко регламентує основні питання щодо визначення витрат та їх віднесення на собівартість продукції, проте необмежує підприємства у виборі класифікації витрат для потреб системи обліку.

Поруч з цим, аналіз загальноприйнятих класифікацій витрат і рекомендацій щодо їх удосконалення, які містяться в економічній літературі, доводить притаманність їм низки серйозних недоліків, які не дозволяють достатньою повнотою створити об'єктивну уяву про об'єкт дослідження. В економічній літературі немає єдиної думки про кількість і склад ознак, за якими слід класифікувати витрати виробництва, відсутня єдина термінологія і ідентифікація однакових ознак групування витрат. Під

однаковими назвами ознак розуміють іноді різні підстави. Існуючі класифікації страждають відсутністю системного підходу до відбору ознак і внаслідок цього неповнотою і фрагментарністю.

Ряд дослідників дають економічне обґрунтування витрат на виробництво, виходячи з наукової класифікації, яка має важливе значення для визначення собівартості.

Професор Б.І. Валуєв акцентує увагу на тому, що мета будь-якої класифікації є у розкритті внутрішньої структури об'єкта дослідження, об'єктивно притаманних йому якостей і пропонує класифікацію, яка включає п'ятнадцять складових за ознакою [87, с. 8].

Група економістів П.С. Безруких, А.Н. Кашаєв та І.П. Комісарова за основу своєї номенклатури беруть функціональне призначення та техніко-економічний зміст витрат [88, с. 205].

Групування витрат за факторами виробництва належить В.Є. Ластовецькому [89, с. 106]. Продовження такого підходу розглядає М.С. Пушкарта пропонує групувати витрати за економічною однорідністю і стадіями відтворювального процесу та групами статей факторів виробництва [66, с. 263-264].

Професор В.В. Сопко надає поглиблену класифікацію витрат для побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського обліку [72, с. 493-496].

На сьогоднішній день не досягнуто спільної точки зору з питань кількості ознак групування витрат. Тому, на наш погляд, не можливо здійснити таку класифікацію витрат, яка б була універсальною для всіх підприємств одночасно. На це впливає, передусім, галузева специфіка, а також технологічні особливості виробництва. Єдиний підхід у цьому питанні неможливий ще й через те, що класифікація витрат, постійно змінюється і доповнюється. Тому, ми вважаємо, що опрацювання зазначеної проблеми, повинно обмежуватися галузевою належністю.

Класифікація витрат на досліджуваному підприємстві повинна базуватися на групуванні витрат за функціями виробничого процесу та їх економічною роллю у цьому процесі.

Міжнародні стандарти з виробничого обліку і практики його організації в країнах з розвинутою економікою передбачають різні варіанти класифікації витрат залежно від цільової установки та напрямів обліку витрат. Під напрямом обліку витрат мають на увазі галузь діяльності, де необхідний відокремлений цілеспрямований облік витрат на виробництво. Споживачі внутрішньої інформації визначають такий напрям обліку, який їм потрібний для забезпечення інформацією за певною проблемою.

Так, на думку відомого вченого К. Друрі, схема класифікації витрат залежить від призначення інформації [90, с. 420].

Деякі автори вважають доцільним одночасно здійснювати групування витрат як за суб'єктами так і за видами діяльності [20; 74; 85].

Українські науковці С.Ф. Голов та В.І. Єфіменко головним об'єктом аналізу в процесі управління вважають витрати. Тому класифікація витрат дуже важлива для розуміння того, як ними управляти. Для цього вони визначають три напрями класифікації витрат.

По-перше, для оцінки запасів та визначення фінансового результату. По-друге, для прийняття рішень. По-третє, для контролю виконання. В основу цієї класифікації покладено принцип: різні витрати – для різних цілей [91, с. 213].

Точка зору Р.Вандер Віла та В.Палія схиляється до того, що система класифікації інформації для потреб оперативного обліку і управління з використанням стандартних витрат базується на принципах класифікації витрат за категоріями та за підрозділами підприємства [92, с. 122].

На підставі узагальнення практики класифікації витрат на виробництво, а також П(С)БО 16 «Витрати» та діючого Плану рахунків, необхідно уточнити класифікацію витрат на виробництво продукції зернопереробної промисловості для потреб фінансового обліку, з метою визначення собівартості

виробленої продукції та урахуванні при обчисленні прибутку підприємства (рис.1.1).

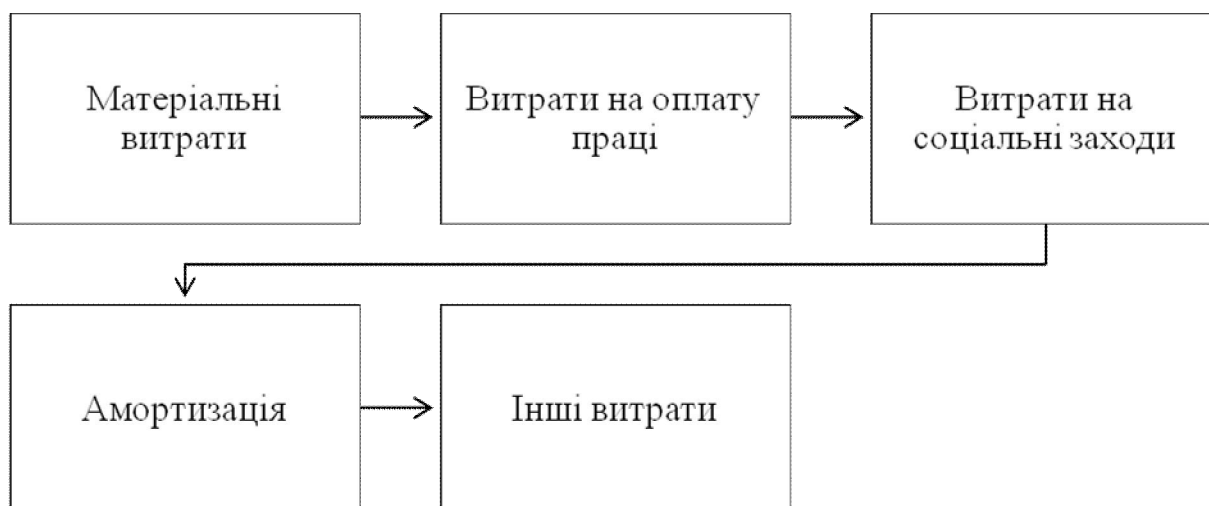
У першу чергу потрібно сказати, що витрати на підприємстві поділяються в залежності від його видів діяльності (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2

### Класифікація витрат підприємства за видами діяльності[59]

Вид діяльності	Витрати
1	2
Операційна діяльність	Основна діяльність
	Собівартість реалізованої продукції
	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
	Інша операційна діяльність
	Інші операційні витрати
Фінансова діяльність	Фінансові витрати
Інвестиційна діяльність	Втрати від участі в капіталі
	Інші витрати

Окрім того, законодавчо закріплено, що витрати від операційної діяльності групуються за такими економічними елементами (рис.1.1).



**Рис.1.1. Групування витрат від операційної діяльності за економічними елементами [52, с. 78]**

Під економічними елементами розуміють сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами. Статті калькуляції формують ці витрати для визначення собівартості продукції – одні витрати показуються за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включають декілька елементів) [25, с. 15-16].

Нами було узагальнено класифікацію витрат за найбільш поширеними і, на нашу думку, важливими ознаками (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3

**Класифікація витрат підприємства за різними ознаками [20, 76, 79, 48, 23, 28, 11]**

Ознаки	Елементи класифікації
1	2
За місцем виникнення	витрати виробництва; цеху; дільниці.
За видами продукції (робіт, послуг)	витрати на виробу, на групи однорідних виробів, на замовлення.
За єдністю складу витрат	одноелементні витрати; комплексні витрати.
За способами перенесення вартості на продукцію	прямі витрати; непрямі витрати.

Продовження табл. 1.3

1	2
За функціями управління	виробничі витрати; невиробничі витрати.
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	змінні витрати; постійні витрати.
За календарним періодом	поточні витрати; довгострокові витрати; одноразові витрати.
За доцільністю здійснення	продуктивні витрати; непродуктивні витрати.
За видами витрат	витрати за економічними елементами; за статтями калькуляції
За визначенням відношення до собівартості продукції	прямі витрати; витрати періоду.

За ступенем впливу на основні бізнес-процеси	чутливі витрати; нечутливі витрати.
За рівнем контрольованості	контрольовані витрати; неконтрольовані витрати
Залежно від прийняття рішення	релевантні витрати; нерелевантні витрати
За відношенням до технологічного процесу	основні витрати; накладні витрати
За статтями калькуляції	сировина і матеріали;покупні вироби, напівфабрикати, послуги та роботи виробничогохарактеру;паливо та енергія на виробничі цілі;основна заробітна плата виробничих робітників;додаткова заробітна плата виробничих робітників;відрахування на соціальні потреби виробничих робітників;витрати на підготовку та освоєння виробництва;загальноновиробничі витрати; витрати через брак;інші виробничі витрати.

Класифікація витрат підприємства за статтями калькуляції займає особливе місце в практичному застосуванні, оскільки передбачає групування витрат залежно від їх призначення та місця виникнення. Вона одночасно є важливою для калькулювання собівартості окремих видів готової продукції, здійснення контролю за дотриманням встановлених норм витрат, аналізу складу та структури витрат, визначення впливу факторів на їх зміну, прийняття різноманітних управлінських рішень щодо скорочення витрат, зміни асортименту та обсягів виробництва окремих видів продукції [34].

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат розрізняють витрати змінні та постійні, така класифікація застосовується для вирішення багатьох завдань управління витратами, зокрема застосовується при здійсненні операційного аналізу.

Відповідно до П(С)БО 16 до змінних загальноновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальноновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу



діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітнього періоду [59].

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності [59].

Варто зазначити, що регулювання і коригування постійних витрат потребує значно більшого часу, ніж змінних, проте саме від них залежать розміри підприємства та параметри його виробничих потужностей. Змінні витрати можна швидко і без особливих труднощів змінити відповідно до тенденцій зміни обсягу продукції [79, с. 241].

Окрім того, так як в сучасних умовах господарювання, підвищується потреба більш ефективного управління витратами, то виникає необхідність більш широкого їх поділу в цілях управління. Так, залежно від ступеня впливу на основні бізнес-процеси можна виділити чутливі й нечутливі витрати.

Чутливі витрати – це витрати, які відображають витрачання ресурсів, що не мають близьких замінників, мають стратегічний характер та здатні швидко і суттєво змінюватися відповідно до умов внутрішнього та зовнішнього середовища. Такі витрати представляють собою ресурси підвищеного ризику, незначна їх зміна може значно вплинути на фінансовий стан підприємства. Нечутливі витрати – це витрати, які відображають використання ресурсів, що мають велику кількість близьких замінників та не піддаються впливу зовнішніх та внутрішніх чинників. Тобто підприємство має можливість при настанні певних обставин може звернутися до інших постачальників цих ресурсів, використати їх замінники, не погіршуючи при цьому якість готового продукту або послуги та не змінюючи бізнес-процеси [23].

Також для цілей організаційно-управлінського процесу доцільні поділяти на релевантні – це витрати, величина яких може бути змінена в результаті прийняття відповідного рішення та нерелевантні витрати – це витрати, величина яких не залежить від прийняття певного рішення. З цією ж метою за рівнем контрольованості можна виокремити витрати контрольовані – такі витрати, на які менеджер може безпосередньо впливати та контролювати їх (використання сировини, матеріалів тощо) та неконтрольовані – це такі витрати, на які менеджер не може безпосередньо впливати та регулювати їх (комунальні платежі, амортизаційні відрахування та ін.); за доцільністю здійснення – продуктивні – які передбачені технологією та організацією виробництва та непродуктивні – що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва [28, с. 43-44].

Таким чином, для застосування витрат в управлінських цілях, необхідно розглядати їх відповідно до класифікації за різними ознаками, зокрема відповідно виду діяльності, економічних елементів, статей калькуляції, ступеню впливу на основні бізнес-процеси, рівня контрольованості, доцільністю та іншими, що сприятиме прийняттю правильних рішень в сфері управління витратами.

У результаті проведеного аналізу класифікації витрат виробництва, можна зробити висновок, що діюча практика і галузеве нормативне забезпечення класифікації витрат досліджуваного зернопереробного підприємства відповідають вимогам управління підприємством, спрямованим на оптимізацію витрат виробництва конкурентоспроможної продукції. Тому, наведена класифікація витрат дозволяє точно визначати собівартість продукції та виявляти резерви її зниження, а також повинна сприяти управлінню витратами з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

### **1.3 Основні завдання і принципи обліку витрат на виробництво**

Діяльність будь-якого суб'єкту господарювання спрямована на отримання максимальної економічної вигоди [77]. Економічна вигода у формі кінцевого результату діяльності може бути як позитивною (прибуток), так і негативною (збиток).

Підприємство отримує позитивну економічну вигоду (прибуток) у випадку, коли отримані доходи перевищують понесені витрати [58]. Якщо ж підприємство отримало збитки, то це означає перевищення витрат над доходами. Тому фінансовий результат роботи підприємства, як одна з основних категорій економіки, може виступати у двох формах — прибуток або збиток.

Кожне підприємство виходячи із специфіки послуг (робіт), що надається з метою визначення доходу, пов'язаного з такими наданнями на дату балансу, самостійно встановлює метод визначення ступеня завершеності послуг (робіт), дохід від виконання і надання яких визначається за ступенем завершеності [27].

Економічна безпека підприємства визначається численнями факторами. Враховуючи це, зміни в обліку пов'язані не тільки з ринковою перебудовою господарського механізму та якісно новим підходом до визначення ефективності його функціонування, а й з використанням сучасних засобів електронної обчислювальної техніки, розвитком системного аналізу, теорії управління, економічного моделювання тощо.

НП(С)БО 1 визначено десять принципів, на основі яких повинна формуватися фінансова звітність [47]. Деякі принципи (періодичності, послідовності, безперервності діяльності) є ідентичними, окремі – схожими за своєю суттю (принцип достовірного подання може поєднуватися з принципами повного висвітлення, обачності й нарахування та відповідності доходів і витрат). Ураховуючи критерії, за якими стаття відображається у фінансовій звітності, доцільно доповнити національні принципи принципом суттєвості. Це передбачатиме обов'язковість окремого відображення суттєвих подібних статей. За МСФЗ, статті, різні за характером або функцією, мають наводитися підприємством окремо, крім випадку, коли вони є несуттєвими.

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні» [62] бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на основних принципах, які відобразимо у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

### Принципи формування фінансової звітності [62]

№	Принцип	Значення принципу
1	2	3
1	обачність	застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства
2	повне висвітлення	фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
3	автономність	кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства
4	послідовність	постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
5	безперервність	оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі
6	нарахування та відповідність доходів і витрат	для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
7	превалювання сутності над формою	операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
8	історична (фактична) собівартість	пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання

Продовження табл. 1.4

1	2	3
9	єдиний грошовий вимірник	вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці
10	періодичність	можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності

Розглянемо зміст кожного із принципів, наведених у таблиці 1.4, в залежності від його участі та послідовності створення інформації для потреб фінансової звітності в умовах дії національних стандартів фінансової звітності.

Основним принципом для оцінки доходів і витрат підприємства є принцип нарахування та відповідність доходів і витрат. Цей принцип є основоположною передумовою складання фінансової звітності, оскільки забезпечує визначення фінансового результату звітного періоду шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому всі доходи і витрати повинні оцінюватися та показуватися в обліку в період здійснення відповідних господарських операцій, незалежно від того, коли реально відбувається рух грошових коштів. Адекватність звітних періодів з точки зору побудови Плану рахунків і ведення бухгалтерського обліку витрат своє практичне втілення знайшли у виділенні окремих рахунків для обліку:

а) поточних витрат обігу (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати», 95 «Фінансові витрати»).

б) витрат майбутніх періодів (рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»).

в) резервів (рахунки 38 «Резерв сумнівних боргів», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»).

Другим важливим принципом є принцип історичної (фактичної) собівартості. Принцип оцінки за собівартістю відноситься до принципів функціонування Плану рахунків і визначає пріоритетною оцінку активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Принципи безперервності діяльності, єдиного грошового вимірника та періодичності становлять групу загальних принципів введення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, істотно не впливаючи на методику обліку витрат та формування звітних показників затрат.

Таким чином, для обліку витрат найбільш суттєвими є принципи:

1) нарахування та відповідність доходів і витрат;

2) історична (фактична) собівартість.

Згідно цих принципів визначається як, коли, на яких рахунках необхідно відображати витрати підприємства.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [59].

Визначення й оцінка доходів та витрат зазнали «революційних змін» у Податковому кодексі, які пов'язані, насамперед, із необхідністю усунення багатьох розбіжностей між правилами податкового обліку та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, класифікуються за такими групами:

До першої групи відносяться доходи від операційної діяльності, а саме: доходи від реалізації товарів, продукції, виконаних робіт, наданих послуг

До другої групи відносяться інші доходи, а саме:

— дивіденди, отримані від нерезидентів, процентів, роялті, володіння борговими вимогами;

— від операцій оренди\лізингу;

— за операціями в іноземній валюті;

— від торгівлі цінними паперами і деривативами;

— суми штрафів, пеня та неустойки;

— безоплатно отриманих товарів, робіт, послуг.

Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, поділяються також на дві групи.

До першої групи відносяться витрати операційної діяльності, до складу яких входять: собівартість реалізованих товарів, продукції, виконаних робіт, наданих послуг, витрати банківських установ.

До другої групи відносяться інші витрати, до складу яких входять: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, інші витрати діяльності.

Собівартість товарів (робіт, послуг) складається з витрат, прямопов'язаних із виробництвом таких товарів (робіт, послуг), а саме із:

— прямих матеріальних витрат (сировина, матеріали та напівфабрикати, що утворюють основу виготовленого товару (роботи, послуги);

— прямих витрат на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві товарів (робіт, послуг);

— амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом товарів(робіт, послуг)

— вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних із їх виробництвом (наданням);

— інших прямих витрат (внески на соціальні заходи, плата заоренду земельних і майнових паїв) [40].

Витрати, що формують собівартість товарів (робіт, послуг), визнаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації таких товарів (робіт, послуг) [59]. Інші витративизнаються витратами того звітного періоду, у якому вони булиздійснені, з урахуванням, окремих особливостей. Так, наприклад,нараховані податки і збори включаються до витрат того звітногоперіоду, за який проводиться таке нарахування.

Для раціональної та якісної організації обліку, оцінки витрат ідоходів на підприємствах необхідно впровадити принцип єдностіоблікової номенклатури, який має велике практичне значення[35, 36]. Номенклатура витрат характеризує їх склад за видами, тому побудувавши облік витрат вітчизняних підприємств в ціломуза таким єдиним переліком можна:

- 1) систематизувати аналітичний облік витрат загалом по кожній галузі;
- 2) підвищити якість та оперативність формування інформаційного забезпечення економічного аналізу витрат обігу;
- 3) оптимізувати та прискорити процес пошуку резервів скорочення витрат;
- 4) усунути неефективне витрачання коштів підприємства;
- 5) посилити контроль за доцільністю здійснюваних витрат.

Номенклатура як основа ефективного управління витратами має відповідати особливостям чинної методики їх обліку. Облікові дані про витрати в розрізі статей та функцій групуються засинтетичними рахунками, призначеними для обліку окремих видів витрат відповідно до ПСБО.

Така структура номенклатури дозволяє врахувати специфіку функціонування практично кожного підприємства шляхом деталізації і розшифровки видів витрат усередині кожного розділу.

Групування витрат у сукупності однойменних розділів номенклатури дає змогу уникнути дублювання зусиль на збирання та обробку інформації у системах фінансового та управлінського обліку.

Вищерозглянуті аспекти дають можливість зробити висновок, що в Україні відбувається адаптація фінансового управління і податкової політики підприємства до Податкового Кодексу. Від розміру прибутку залежить розмір податку на прибуток який є одним з фінансових важелів у системі фінансового управління, та який відповідно до прийнятої підприємством податкової і облікової політики, виконує свою регулюючу роль на основі податкового планування, основою якого є достовірна оцінка доходів і витрат підприємства.

Досліджені основні питання стосовно оцінки, формування та обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності є досить вирішальними і багато в чому, їх вирішення вплине на зміцнення економічного стану підприємства

Система оцінки та обліку витрат, доходів та визначення фінансових результатів є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних підприємств, а разом з тим, саме від розуміння важливості цього процесу залежить життєдіяльність конкретних суб'єктів господарювання та економічна безпека підприємства

Таким чином, основними завданнями обліку і аудиту витрат на виробництво є: забезпечення підприємства інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень; здійснення моніторингу фактично проведених витрат у відповідності до їх нормативно-планових розмірів з метою



виявлення відхилень і прийняття необхідних управлінських заходів; обчислення собівартості виробленої продукції для визначення ціни готової продукції та розрахунку фінансових результатів; проведення економічного аналізу результатів виробничої діяльності структурних підрозділів підприємства.

### **Висновки до розділу 1**

1. Витратами доцільно називати використані підприємством активи або збільшення його зобов'язань перед кредиторами, в результаті чого зменшується власний капітал (без врахування капіталу, вилученого або розподіленого власниками).

Основними ознаками класифікації витрат підприємств розглядаються: витрати за відношенням до технологічного процесу (основні та накладні витрати); за ступенем економічної однорідності (одноеlementні і комплексні витрати); за способом включення до собівартості окремих виробів (напівфабрикатів) (прямі та непрямі затрати); за відношенням витрат до обсягу виробництва (постійні і змінні витрати); за сферою виникнення (виробничі та позавиробничі витрати); за доцільністю охоплення планом (заплановані та незаплановані витрати); за доцільністю здійснення (продуктивні і непродуктивні витрати); за відношенням до часу виробництва продукції (поточні і одноразові); за видами витрат (економічні елементи та статті витрат).

2. Провівши дослідження сутності витрат у різних працях відомих вчених та економістів, можна твердити, що більш доцільно трактувати витрати з точки зору бухгалтерського обліку – як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань внаслідок здійснення господарської діяльності підприємства, які призводять до зменшення власного капіталу. Такий підхід є більш необхідним в практичному застосуванні, він допомагає визначати фактичну суму здійснених витрат за певний період, а отже сприяє більш достовірному їх відображенню та обліку.

3. До основних проблем обліку прямих витрат на виробництво продукції віднесено такі: повноти і своєчасного відображення витрат; забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про прямі витрати підприємства; створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку за витратами підприємства; встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих прямих витрат; матеріально-технічного і організаційного забезпечення ведення обліку витрат та доходів підприємства.

4. Висловлено думку автора щодо доповнення основних класифікаційних ознак витрат підприємств, додатковими ознаками, серед яких такі залежно від ефективності діяльності (ефективні та неефективні); за кількісно-якісним спрямуванням витрат на виробництво (витрати на збільшення кількісних показників (обсягів) виробництва; витрати на поліпшення якісних показників виробництва). Для ПП "Аркадія" важливо виокремлювати наступні витрати: за стадіями виконання сільськогосподарських робіт (витрати на передпосівний обробіток ґрунту; витрати на посіви сільськогосподарських культур і догляд за ними; витрати на збирання таких культур та зачищення полів); за процесами виробництва продукції тваринництва (витрати на доставку, підготовку до годівлі та роздавання (випас) кормів; витрати на утримання тварин і птиці у приміщеннях, на пасовищах; витрати на отримання продукції тваринництва та доведення її до стандартних кондицій).

5. Було досліджено, що основними рекомендаціями щодо оптимізації витрат підприємства є:

- впровадження безвідходної технології виробництва, застосування ресурсозберігаючих технологій. Це забезпечить економію матеріалів та енергії;
- використання інноваційного обладнання, що забезпечить виготовлення продукції в короткі строки;

- зниження витрат на оплату праці шляхом компенсації частини заробітної плати наданням працівникам соціальних пільг (безкоштовного харчування, розширеного медичного страхування).

Описано класифікацію витрат підприємства, яка дозволяє точно визначати собівартість продукції та виявляти резерви її зниження, а також повинна сприяти управлінню витратами з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

## РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

### 2.1. Облік прямих матеріальних витрат

Характерною особливістю виробничих процесів є виникнення витрат на виробництво продукції. Випуск продукції, яка буде реалізована, і одержання прибутку від цієї реалізації – головна мета виробничої діяльності підприємства.

Облік витрат на виробництво необхідно розглядати як сукупність взаємопов'язаних, послідовних, організаційних, логічних, розрахункових операцій і процедур формування інформації про витрати. В обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції. Для контролю й аналізу за витратами поряд з їх обліком за економічними елементами застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, в розрізі яких обчислюється собівартість продукції.

Нормативне визначення поняття «прямі витрати» міститься у П(С)БО 16 «Витрати»: «прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» (згідно п. 4) [14].

Відмітимо, що матеріальні витрати (виробничі запаси, комплектуючі, електроенергія і та ін.) займають значну питому вагу в структурі собівартості продукції та витрат підприємств в цілому (від 60% до 95% залежно від галузі економіки), питання правильного обліку і контролю матеріальних витрат на підприємстві є надзвичайно актуальними.

Дослідивши наукові публікації нами виокремлено існування численних визначень категорій «прямі витрати», до яких науковці підходять по-різному у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

### Трактування категорій «прямі витрати» в економічній літературі

Автор	Трактування
1	2
А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А. Турило [17]	Прямі витрати – котрі безпосередньо пов’язані з виготовленням певного виду продукції і можуть бути прямо розраховані на даний вид продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці. Непрямі витрати – які не можуть бути обчисленні безпосередньо для певного виду продукції, бо вони пов’язані не з виробництвом конкретних виробів, а з процесом виробництва цілому (загальновиробничі, витрати на утримання та експлуатацію обладнання, оплата праці управлінського персоналу тощо).
М. О. Катречко, К. Ю. Черевань [7]	Прямі витрати пов’язані з виробництвом окремих різновидів продукції і прямо відносяться на одиницю продукції. Непрямі витрати пов’язані з виробництвом різних виробів.
Н. В. Гришко [3]	Витрати за цільовим призначенням діляться на прямі і непрямі витрати. Прямі витрати можуть бути спостережені по кожній цільовій витраті, тому що вони прямим і єдиним способом можуть бути конкретно віднесені на продукт згідно з встановленою метою.
Н. М. Ткаченко [16]	Прямі витрати – безпосередньо пов’язані з виробництвом певного виду продукції; їх відносять безпосередньо на собівартість продукції (робіт, послуг).
А. М. Дідик, С. Б. Гнатів [4]	Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об’єкта витрат економічно можливим шляхом.

1	2
Н. О. Шевченко [18], Л. А. Панкратова, Д. І. Венжега [13]	При віднесенні витрат до прямих чи непрямих слід враховувати залежність їх величини від обсягу виробництва продукції. Прямі витрати – це витрати, які можна безпосередньо (прямо) віднести на об'єкт витрат.

Назвати вищенаведені визначення вичерпними чи в повній мірі достатніми для розуміння не можна. Підставою цьому, на нашу думку, є ряд так званих неточностей, які допущені вченими при сутнісному трактуванні прямих:

1. Вживання в зазначених категоріях вислову «економічно можливим (доцільним) шляхом», що нашою думкою є існування можливості застосування «конкретного критерію» розмежування витрат за об'єктами витрат (предметами або сегментами діяльності). Як на нас, цими суперечливими критеріями називається, більшою мірою, «конкретний (певний) вид продукції» та «декілька видів продукції». З огляду на зазначене, такі неточності суперечать в першу чергу конкретизації витрат, оскільки ці витрати (їх склад) не залежать від обсягу продукції. Застосування кількості продукції як способу перенесення витрат на об'єкти калькуляції можливе лише за умови виробництва продукції в ідентичному процесі та впродовж однакового часу. На практиці таке трапляється нечасто. Тому визначати конкретні показники як основу у тлумаченні категорії вважаємо недоцільним.

2. Вживання в зазначених категоріях спрямованості витрат на виробничу діяльність, що нашою думкою є, що вони виникають виключно в процесі виробництва продукції (робіт, послуг), з чим важко погодитися, адже до них входять окремі види витрат, що стосуються різних напрямів діяльності підприємства, зокрема: транспортно-заготівельні витрати на придбання запасів; витрати на утримання складів для зберігання запасів; витрати на утримання допоміжних виробництв; витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів; оплата послуг сторонніх організацій щодо приймання, зберігання та

знищення екологічно небезпечних відходів та очищення стічних вод; інші види поточних витрат на збереження природи; загальногосподарські витрати тощо.

Тож, огляд нормативних носіїв та економічної літератури, їх критичне осмислення, дозволяють дати такі узагальнені визначення, що прямі витрати – це загальні витрати, які легко (прямо) відносяться на певний об'єкт витрат (методом прямого відстеження).

Процес виробництва та надання послуг є основною стадією, на якій створюються матеріальні блага, а даний процес невід'ємно пов'язаний з витратами. В процесі придбання сировини і різних матеріалів основними господарськими операціями є оплата постачальникам за придбані цінності за діючими цінами, оплата витрат, пов'язаних із доставкою, завантаженням, вивантаженням, так званих транспортно-заготівельних витрат. Відбувається поєднання робочої сили із засобами виробництва, виготовляється новий продукт, що має натуральну форму і вартість.

Зазначимо тепер, що основними нормативними актами для обліку витрат на досліджуваному підприємстві є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996 XIV(зі змінами та доповненнями) [62], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [47], П(С)БО №9 «Запаси» [60] і П(С)БО №16 «Витрати» [59].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за такими економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

На досліджуваному підприємстві ПП «Аркадія» згідно з п.14 П(с)БО 9 «Запаси» відносяться до витрат того періоду, в якому були здійснені:

- понаднормативні суми збитку і нестачі запасів;
- витрати на збут запасів;
- відсотки за користування кредитами;
- загальногосподарські та подібні витрати, котрі безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Відповідності до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [59], до складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 80 «Матеріальні витрати».

За дебетом рахунку 80 «Матеріальні витрати» відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

На сьогодні порядок документального відображення господарських операцій регламентовано на законодавчо-нормативному рівні. Так, ст. 9 Закону



України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV визначено основні вимоги до складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку [62], а також вимоги щодо оформлення документів регламентується «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» № 88 від 24.05.1995 р. [66].

Відповідно до норм законодавчих актів, усі первинні документи складаються на бланках типової форми, затверджених Державною службою статистики, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами й відомствами.

У табл. 2.2 проаналізовано первинні документи з обліку витрат виробництва, що застосовуються на підприємстві ПП «Аркадія».

Таблиця 2.2

**Первинні документи з обліку прямих витрат виробництва ПП «Аркадія»**

[57]

№ з/п	Найменування документа	Зміст	Використання	Примітки
1	2	3	4	5
		Прямі матеріальні витрати		
1	Лімітно-забірна картка (М-8, М-9)	Використовується для оформлення відпуску сировини, матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції	Використовується лімітно-забірна накладна (відповідно до картки М-8), для передачі запасів зі складу на виробництво	Використовується на підприємствах для відображення внутрішнього переміщення сировини та матеріалів зі складу на склад при виробничому цеху.
2	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10)	Використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу	На досліджуваних підприємствах не використовується, виписується додаткова лімітно-забірна накладна, або змінюється ліміт	Необхідно використовувати на досліджуваних підприємствах, для контролю за зміною плану виробництва та взаємозаміною сировини й матеріалів

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	5
3	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11)	Використовується для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям	Використовується на підприємствах в частині вимоги при списанні запасів на потреби, пов'язані з управлінням виробництвом, обслуговуванням виробничого процесу, утриманням основних засобів	Набула широкого використання на лакофарбових підприємствах у зв'язку з тим, що у вимогах чітко визначено, на які потреби використовується запас та ким отримано (цех, відділ, ПІБ матеріально-відповідальної особи)

Аналізуючи дані табл. 2.2 бачимо, що основними документами для оформлення відпуску матеріальних цінностей зі складу на ПП «Аркадія» є Лімітно-забірні карти Ф. № М-9 (на цехові і транспортні витрати) і Накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів Ф. № М-11.

Якщо активи забезпечують економічні вигоди протягом декількох звітних періодів, витрати визнаються на підставі їх систематичного і раціонального розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди, пов'язані з використанням певного активу. Наприклад, довгострокові активи (основні засоби, нематеріальні активи) можуть забезпечувати економічні вигоди протягом декількох років, а отже, їхня вартість підлягає включенню до складу витрат протягом терміну їх корисної експлуатації шляхом нарахування амортизації.

Витрати визнаються виходячи з принципу відповідності, тобто витрати визнаються в періоді, в якому було визнано дохід, для одержання якого вони були здійснені. У процесі виробництва сума понесених витрат у грошовому виразі є виробничою собівартістю, яка використовується для оцінки

реалізованої продукції. Оцінка витрат проводиться на основі калькуляції, а калькуляція здійснюється на основі оцінки об'єктів і статті витрат.

Виробничі витрати розподіляються на витрати, що включаються до собівартості продукції, та витрати, що не включаються до собівартості продукції.

Облік прямих витрат виробництва, що включаються до собівартості продукції на підприємстві ведуться на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати» та 23 «Виробництво».

Один із принципів бухгалтерського обліку, зазначений у ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV [2], – принцип історичної (фактичної) собівартості. Його суть полягає в тому, щоб у бухгалтерському обліку пріоритетно оцінювати активи підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Виробничі витрати викликають багато труднощів у роботі серед бухгалтерів з розумінням діючої вітчизняної методики обліку виробничих витрат на виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг). По-перше, вони можуть хибно вважати, що показник виробничої собівартості потрібен тільки для калькуляційних розрахунків. Відповідно, оскільки ми живемо в часи ринкової економіки (тобто економіки, при якій ціни в преїскурантах продавці просять на око й збільшують до того рівня, поки покупці готові платити), потребу в калькулюванні зведено нанівець. По-друге, багато бухгалтерів із радянським професійним досвідом так і не змогли прийняти те, що сучасна виробнича собівартість уже дещо інша, ніж була за радянської методики.

Ще один надзвичайно важливий принцип бухгалтерського обліку – принцип нарахування та відповідності доходів і витрат Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]. Він полягає в тому, що для визначення фінансового результату звітного періоду порівнюють доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів. Норми Закону про бухгалтерський облік підхоплюють вітчизняні П(С)БО.

З метою визначення собівартості продукції важливо здійснити аналіз тлумачень категорій «прямі витрати» та «непрямі витрати».

Згідно п. 2.8 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [10] прямими вважаються витрати, які можна віднести безпосередньо на відповідний об'єкт витрат або які розподіляються між об'єктами витрат пропорційно до бази, з якою ці витрати знаходяться в близькій залежності. Виходить, що пунктом 2.8 Рекомендацій № 132 передбачено розподіл прямих витрат, що, на нашу думку, говорить про неможливість точного виокремлення прямих і непрямих витрат, та існування деякої умовності їх класифікації.

У зв'язку з виявленим, в Рекомендаціях № 132 пропонуємо, по-перше, усунути ту частину визначення категорії «прямі витрати», яка формує єдність здійсненої класифікації витрат. Адже, правильне трактування економічного змісту прямих та непрямих витрат має принципове значення при визначенні номенклатури витрат, які включаються до собівартості. По-друге, пропонуємо виключити зі складу прямих виробничих витрат частину «непрямих витрат»: витрати на утримання меліоративних споруд, витрати на зрошення та осушення земель, які підлягають розподіленню, витрати на догляд за полезахисними лісовими смугами, витрати на поліпшення луків і пасовищ, витрати на видобування і використання торфу, витрати на вапнування та гіпсування ґрунтів, оскільки вони підлягають розподілу.

## **2.2 Облік прямих витрат на оплату праці**

Облік витрат на оплату праці є однією з найважливіших і найскладніших ділянок роботи бухгалтерії, ефективне виконання якої потребує забезпечення своєчасною, точною, неупередженою та повною інформацією.

Витрати на оплату праці є одним з ключових елементів впливу на фінансовий результат, та одним з факторів прямого впливу на ціноутворення

об'єктів реалізації. Визначивши значення впливу витрат на оплату праці на діяльність підприємства, встановлено, що вивчення особливостей їх формування, розподілу, аналізу є актуальним і потребує поглибленого дослідження.

Окремі аспекти витрат оплати праці висвітлені в роботах таких вітчизняних вчених, як: Г. Блакита, Ф. Бутенця, Т. Гладких, С. Мочерного, Л. Слюсарчук, А. Колот, В. Лагутіна, Т. Стрибулевич, С. Цимбалюк.

Ф.Ф. Бутинець вважає, що витрати на оплату праці включають заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу та компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. Так само вважає Л.І. Слюсарчук і Т.О. Стрибулевич.

Можна зробити висновок, що різними авторами термін «витрати на оплату праці» трактується майже однаково. Оскільки витрати на оплату праці є не єдиним терміном, що окреслює процес витрачання грошових коштів для виплати заробітної плати, лікарняних та відповідних податків та відрахувань, що виникають при утриманні кадрового персоналу, належним є розгляд та співставлення терміну «витрати» з подібним терміном – «затрати».

Як соціально-економічна категорія, заробітна плата служить основним засобом задоволення особистих потреб працюючих, економічним важелем, що стимулює розвиток суспільного виробництва, ріст продуктивності праці, скорочення витрат на виробництво, засобом перерозподілу кадрів по галузях [7, с.145].

На наш погляд, найбільш повно дає визначення заробітної плати для потреб бухгалтерського обліку А.М. Колот. Він розкриває сутність заробітної плати з наступних позицій. По-перше, як економічна категорія заробітна плата відображає відносини між роботодавцем і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. По-друге, в умовах ринкової економіки заробітна плата – це інструмент ринку праці, що складається в результаті взаємодії попиту на працю і її пропозиції і виражає ринкову вартість

використання найманої праці. По-третє, для найманого працівника, робітника заробітна плата – це основна частина трудового доходу, який він отримує в результаті реалізації здатності до праці та який має забезпечити об'єктивно необхідне відтворення робочої сили. По-четверте, для підприємця заробітна плата – це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці [8].

Згідно зі ст.1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу [9]. У даному трактуванні заробітна плата розглядається суто як винагорода за виконану роботу з погляду працівника. З точки зору підприємства поняття «заробітна плата» за своєю сутністю переходить до поняття «фонд оплати праці» або «витрати на оплату праці», оскільки виступає одним з елементів витрат операційної діяльності підприємства. Тому останні два поняття можна ототожнювати, хоча у деяких джерелах інформації під витратами на оплату праці розуміється сума величини фонду оплати праці та соціальних нарахувань.[10, с. 174]

Заробітна плата як основна форма доходу найманих працівників та основа їх добробуту відіграє провідну роль у матеріальній мотивації і є найбільш дієвим інструментом активізації людського фактору. На думку к.е.н. проф. Ткаченко Н.М., заробітна плата являє собою «компенсацію трудового внеску працівників у діяльність підприємства, а відтак, мотивування працівників до ефективної та продуктивної праці є основною її функцією» [11, с. 125]. К. Крищенко розглядає двояку сутність заробітної плати: з одного боку, вона є категорією ринку праці та виступає зовнішньою щодо підприємства, з іншого – елементом ціни виробництва й формується на кожному конкретному підприємстві залежно від кінцевих результатів його діяльності [12, с. 35]. О.А. Дороніна стверджує, що «заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або

уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Це грошове вираження вартості і ціни товару «робоча сила» та частково результативності її функціонування» [13, с. 12].

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності ПП «Аркадія».

Як і будь які інші витрати, витрати на оплату праці, як відмічає Фаріон В.Я. мають певну структуру і включають:

1) основну заробітну плату (виплати робітникам за виконану ними роботу (відпрацьований час) згідно встановлених норм праці);

2) додаткову заробітну плату (винагороду за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість, за особливі умови праці та оплати чергових відпусток, компенсацію за невикористану відпустку, премії за виробничі результати, включаючи премії за економію матеріальних ресурсів тощо);

3) інші заохочувальні та компенсаційні виплати (виплати за підсумками роботи за рік, винагороди за винаходи і раціоналізаторські пропозиції, матеріальну допомогу, вартість путівок на лікування та відпочинок тощо) [94].

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців, розподіляється по об'єктах калькулювання за прямою ознакою на основі первинних документів.

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає передбачені законодавством доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань. Додаткова заробітна плата розподіляється по об'єктах калькулювання пропорційно прямій заробітній платі виробничих робітників або відноситься на загальновиробничі витрати [3].

В ПП «Аркадія» використовується тарифна система оплати праці працівників, яка включає дві форми: відрядну і погодинну. Перша використовується для нарахування заробітної плати працівникам, а друга – для адмінперсоналу [57].

Синтетичний облік розрахунків з оплати праці на нашому підприємстві ведеться на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». На рахунку ведеться узагальнення інформації про розрахунки за виплатами працівникам, які належать як до облікового, так і до необлікового складу підприємства, – з оплати праці (за всіма видами заробітної плати, премій, допомоги тощо), за не одержані в установленій строк з каси підприємства суми з виплат працівникам, за іншими поточними виплатами.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» має такі субрахунки:

1. 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
2. 662 «Розрахунки з депонентами»;
3. 663 «Розрахунки за іншими виплатами» [57].

По кредиту субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» відображаються суми нарахованої основної і додаткової заробітної плати, премій, допомоги по тимчасовій непрацездатності, а по дебету - утримання із заробітної плати, суми виплаченої заробітної плати і депонованої. Звідси в бухгалтерському обліку на суму нарахованої заробітної плати роблять запис по кредиту рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і дебету рахунків:

23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін. (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної платні премій, які виплачуються із фонду оплати праці);

651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування» (на суму допомоги по соціальному страхуванню, нарахованої за рахунок коштів соціального страхування) та ін.

Суми, виплачені з каси підприємства (заробітна плата премії, допомога по тимчасовій непрацездатності тощо належні працівникам), відображаються



записом по дебету рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунка 30 «Готівка».

На суму депонованої заробітної плати в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунка 662 «Розрахунки з депонентами». В подальшому, при виплаті працівникам заробітної плати, зарахованої раніше на рахунок депонентів, роблять запис по дебету рахунка 662 «Розрахунки з депонентами» в кореспонденції кредитом рахунка 30 «Готівка».

У таблиці 2.3 наведено основні первинні документи з обліку прямих витрат на оплату праці.

Таблиця 2.3

### Первинні документи з обліку прямих витрат на оплату праці

№ з/п	Найменування документа	Зміст	Використання	Примітки
1	Рапорт на виробіток (Т-22)	Використовується в потокомасових виробництвах за умови закріплення операцій за кожним робітником	Не використовується на досліджуваних підприємствах у зв'язку з тим, що роботи здійснюються однією бригадою без закріплення за кожним певних операцій	-
2	Маршрутний лист (картка)	Використовується в серійному виробництві, коли рух деталей у процесі виробництва здійснюється за операціями їх обробки в цеху	Не використовується на підприємствах у зв'язку з тим, що продукція виготовлюється в одному технологічному процесі	-

3	Наряд на відрядну роботу	Використовується на індивідуальних та серійних виробництвах для обліку виробітку й нарахування заробітної плати	Використовується на досліджуваних підприємствах для нарахування заробітної плати бригаді робітників	Використовується форма Т-41 на виконання будівельних робіт.
---	--------------------------	---	---	---

Для забезпечення обліку витрат на оплату праці з метою подальшого детального аналізу в різних управлінських аспектах, План рахунків на рівні підприємства необхідно розширити введенням додаткових аналітичних рахунків до субрахунку 811 «Виплати, пов'язані з оплатою праці», попередньо здійснивши їх класифікацію залежно від мети, поставленої керівництвом. Пропонується відкривати наступні рахунки аналітичного обліку таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

**Удосконалені підходи до обліку витрат на оплату праці та інші виплати**

Рахунок аналітичного обліку	Види виплат, що обліковуються на рахунку
1	2
8111 «Оплата праці, пов'язана з кількістю праці»	Заробітна плата за виконану роботу згідно з встановленими нормами праці за трудовими договорами; винагороди за цивільно-правовими договорами; доплати за суміщення професій, виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника
8112 «Оплата праці, пов'язана з якістю праці»	Надбавки за високу професійну майстерність, високі досягнення у праці; премії за виконання і перевиконання виробничих завдань, підвищення продуктивності праці, поліпшення кінцевих результатів діяльності
8113 «Компенсаційні виплати за особливі	Доплати за роботу у важких і шкідливих умовах праці, за роботу в нічний (вечірній) час, з ненормованим робочим днем, за

умови праці»	розривний графік роботи; вартість безоплатно наданого працівникам спецодягу та харчування за законодавством
8114 «Оплата за невідпрацьований час»	Оплата щорічних і додаткових соціальних відпусток за законодавством, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням
8115 «Індексаційні й компенсаційні виплати»	Виплати, пов'язані з індексацією зарплати; суми компенсації працівникам втрати частини заробітку у зв'язку з порушенням термінів її виплати, у т. ч. за невчасно проведену індексацію
8116 «Виплати заохочувального характеру»	Винагороди за вислугу років (щорічні й щомісячні); премії за результатами року; виплати до свят та ювілеїв
8117 «Соціальні пільги»	Матеріальна допомога систематичного характеру; безоплатне харчування, вартість проїзних квитків та путівок працівникам, передбачені трудовою угодою (контрактом)
8118 «Непродуктивні виплати»	Оплата праці при невиконанні норм виробітку не з вини працівника; оплата наднормових робіт, робіт у святкові й вихідні дні; доплати до розміру середньої зарплати працівникам

Накопичення інформації на визначених рахунках дозволяє відслідковувати співвідношення між тарифною та надтарифною, гарантованою державою та соціальною політикою підприємства частиною ФОП і частку непродуктивних виплат.

Одним із напрямів управління витратами на оплату праці шляхом оптимізації та раціоналізації їх структури є нарахування резервів на оплату відпусток та деякі інші виплати. Основним призначенням забезпечень є резервування грошових коштів на виплати працівникам, право на які отримано і накопичується у ході виконання роботи за умовами колективного (трудового) договору чи офіційних програм виплат.

Тому, механізм нарахування забезпечень повинен бути застосований і до щорічних премій за вислугу років та за результатами роботи підприємства за рік, виплат на оплату додаткових відпусток за вислугу років тощо, що дозволить оптимізувати витрати, формувати їх раціональну структуру через

уникнення різких коливань собівартості наданих послуг з перевезень та інших операційних витрат. Аналіз наукової літератури показав, що головною проблемою створення системи управління витратами є вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості.

Сучасним інструментом управління витратами на оплату праці ПП “Аркадія” повинно стати бюджетування, яке забезпечить планування діяльності підприємства на певний період і створення ефективної системи управління трудовими ресурсами. Впровадження системи бюджетування витрат на оплату праці чи то в поєднанні з обліком за центрами відповідальності чи за центрами витрат надає підприємству значних вигод і переваг завдяки створенню такого середовища, яке забезпечує ефективність та результативність праці і практично дозволяє усунути фактор невизначеності ще на етапі планування.

Успішність бюджетування витрат на оплату праці на досліджуваному підприємстві залежатиме, насамперед від наступних чинників:

- активної участі вищого керівництва у координації всього процесу бюджетування;
- досягнення узгодженості між стратегією підприємства та цілями окремих керівників підрозділів;
- побудови принципово нової системи стимулювання працівників;
- навчання персоналу та обов’язкового впровадження прогресивних інформаційних технологій на базі корпоративних програмних продуктів.

При обліку розрахунків з оплати праці та інших виплат працівникам з використанням комп’ютерних систем обробки інформації забезпечується економія часу, необхідного для виконання рутинних операцій та розрахунків. Тому, перспективними дослідженнями в сфері удосконалення програмних продуктів з автоматизації досліджуваної ділянки обліку є також створення потужних аналітичних функцій, що дозволять здійснювати оперативний моніторинг правильності здійснюваних розрахунків і рівня витрат на оплату праці та проводити аналіз відхилень основних кількісних та якісних трудових показників.

Таким чином, заробітна плата або виплати на оплату праці служать основним засобом задоволення особистих потреб працюючих, економічним важелем, що стимулює розвиток виробництва, ріст продуктивності праці, скорочення витрат на виробництво, є засобом перерозподілу кадрів.

### 2.3. Інші прямі витрати та їх відображення в обліку

До складу інших прямих витрат на досліджуваному підприємстві включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

До виробничої собівартості продукції крім прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці включаються інші прямі витрати.

До інших прямих витрат відносяться всі виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта затрат, крім матеріальних витрат і витрат на оплату праці, а саме (п. 14 П(С)БО 16):

- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних активів;
- втрати від технічно неминучого браку;
- плата за оренду земельних і майнових паїв.

У табл. 2.5 слід детально розглянути бухгалтерські проведення з обліку інших прямих витрат, які застосовуються на ПП «Аркадія».

Таблиця 2.5

#### Кореспонденція рахунків з обліку інших прямих витрат на підприємстві

р.	Зміст операції	Дебет	Кредит
Інші прямі витрати			

1	Нараховано платежі на соціальні заходи	23	65
2	Втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість	23	24
3	Нарахована амортизація	23	13
4	Нараховано орендну плату	23	685
5	Нараховано плату за використання електроенергії	23	685

Для початку розглянемо організацію синтетичного і аналітичного обліку розрахунків за соціальним страхуванням.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір його здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їх сімей на отримання страхових виплат за діючими видами повністю.

Єдиний внесок не включається до складу податків, інших обов'язкових платежів, що складають систему оподаткування.

Для обліку розрахунків за страхуванням призначений рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням». Цей рахунок є пасивний.

За Кредитом відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти.

За Дебетом погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» має субрахунки:

- 1) 651 – за розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- 2) 652 – за соціальним страхуванням;
- 3) 653 – виключений;
- 4) 654 – за індивідуальним страхуванням;

5) 655 – за страхуванням майна.

Аналітичні рахунки відкриваються в розрізі субрахунків.

Аналітичний облік на нашому підприємстві ведеться:

1. У відомості 5.4 с.-г. аналітичного обліку по рахунках 651,652.
2. У відомості № 3.4 с.-г. аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями по рахунках 654,655.

Синтетичний облік ведеться:

1. У журнал-ордер № 5 Б с.-г. по рахунках 651, 652.
2. У журнал-ордер № 3 Г с.-г. по рахунках 654, 655.

Важливою ділянкою облікової роботи є нарахування амортизації основних засобів. На даному етапі розглянемо облік амортизаційних відрахувань, що здійснюється на досліджуваному підприємстві.

Амортизації на нашому підприємстві підлягають:

1) витрати на придбання ОЗ, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;

2) витрати на самостійне виготовлення (створення) ОЗ, нематеріальних активів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, у тому числі витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні (створенні) ОЗ і нематеріальних активів;

3) витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;

4) вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств відповідно до технічних умов на приєднання до зазначених мереж або об'єктів;

Зауважимо, що головною передумовою для нарахування амортизації є використання ОЗ, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів у господарській діяльності.

Амортизація на ПП «Аркадія» нараховується щомісяця починаючи

з місяця, що настає за місяцем введення об'єкта ОЗ в експлуатацію, і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації.

Таким чином, у разі якщо об'єкт ОЗ не використовується у господарській діяльності, то платник податку зобов'язаний вивести його з експлуатації та припинити нарахування амортизації в податковому обліку. Виведення ОЗ з експлуатації має бути документально засвідчено та підтверджувати факт такого виведення, зокрема, наказом керівника, актом про тимчасове виведення ОЗ з виробничого процесу тощо.

У разі зворотного введення такого об'єкта в експлуатацію або передачі до складу виробничих ОЗ для цілей амортизації приймається вартість, яка амортизується на момент його виведення з експлуатації (складу виробничих засобів) та збільшується на суму витрат, пов'язаних з модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо. При цьому нарахування амортизації щодо такого об'єкта розпочинається у місяці, наступному за місяцем зворотного введення об'єкта в експлуатацію або передачі до складу виробничих засобів.

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) об'єкта ОЗ на підприємстві враховують наступні фактори:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Амортизаційні відрахування розрахункового кварталу за кожним об'єктом ОЗ визначаються як сума амортизаційних відрахувань за три місяці розрахункового кварталу, обчислених із застосуванням обраного платником податку методу нарахування амортизації відповідно до кожної групи ОЗ.

Загальним правилом є те, що амортизація провадиться до моменту, коли залишкова вартість об'єкта ОЗ дорівнює його ліквідаційній вартості.



Спосіб амортизації повинен відображати очікувану схему зменшення економічної корисності основних засобів внаслідок фізичного і морального зносу. Але способи амортизації, що передбачені П(С)БО 7, не завжди відображають заплановану втрату вартості основних засобів. Нарахування амортизації на основні засоби підприємств, які починають свою діяльність, доцільно здійснювати способами прогресивної амортизації, оскільки розмір економічних вигод, отриманих від використання об'єктів, збільшується при розвитку підприємства. У зв'язку з цим, запропоновано, доповнити перелік дозволених до застосування способів амортизації розповсюдженими в закордонній практиці способами амортизаційного фонду й ануїтету.

Потребує удосконалення порядок розрахунку сум амортизації способом зменшення залишкової вартості. В разі дотримання вимог п. 26 П(С)БО 7, сума накопиченої амортизації наприкінці терміну корисного використання об'єкта не дорівнюватиме вартості, що амортизується. На практиці в останній рік експлуатації об'єкта річну суму амортизації розраховують як різницю між залишковою вартістю об'єкта на початок року та його ліквідаційною вартістю. У результаті цього не відбувається плавне зменшення сум амортизації

Для усунення зазначеного недоліку пропонуємо суму амортизації за кожен рік експлуатації об'єкта, розраховану згідно з П(С)БО 7, збільшувати на відсоток відхилення вартості, що амортизується, від суми накопиченого наприкінці терміну корисного використання зносу.

Доведено, що застосування річних норм амортизації, при яких місячна сума розраховується шляхом ділення річної суми амортизації на 12, порушує принцип відповідності доходів і витрат, адже економічні вигоди, що втілені в об'єкті, споживаються протягом року нерівномірно. Дійсно прискореній амортизації сприятиме застосування не річних, а місячних норм, при яких очікуваний термін корисного використання вимірюється не в роках, а в місяцях.

Крім витрат на придбання основних засобів більшість підприємств здійснюють додаткові витрати на їх відновлення та поліпшення. З набуттям чинності П(С)БО 7 критерієм віднесення даних витрат до витрат звітного

періоду або капітальних інвестицій став їх вплив на розмір майбутніх економічних вигод, встановлених у момент введення об'єкта в експлуатацію. У результаті дослідження вітчизняних і закордонних нормативних актів автором конкретизовані результати поліпшення основних засобів, що призводять до зростання майбутніх економічних вигод: збільшення терміну корисного використання об'єктів, включаючи підвищення їх потужності, поліпшення якості продукції, що виробляється за допомогою визначеного устаткування, підвищення ефективності використання основних засобів, збільшення їх ринкової вартості.

Точну оцінку результатів поліпшення об'єктів забезпечать запропоновані способи: оцінка і порівняння технічних показників об'єкта й оцінка та порівняння вартостей об'єкта.

Перший спосіб базується на зіставленні технічних показників, якими володів об'єкт на початок терміну його експлуатації, та нових, що отримані у результаті модернізації, добудування, дообладнування тощо.

Якщо результати поліпшення основних засобів не піддаються якісній оцінці, варто застосовувати інший спосіб - оцінка та порівняння вартостей об'єкта. У даному випадку необхідно визначити відновну вартість об'єкта без урахування суми зносу і порівняти з його ринковою вартістю після завершення робіт. Перевищення ринкової вартості над відновною свідчить про збільшення економічних вигод унаслідок поліпшення об'єкта.

Діюча методика обліку витрат на відновлення основних засобів не завжди відповідає принципу відповідності доходів і витрат, адже на практиці підприємства можуть користуватися результатами ремонту більше одного звітного періоду. Крім того, витрати на відновлення можуть суттєво вплинути на фінансовий результат звітного періоду. У зв'язку з цим, запропоновано кожному підприємству, з огляду на свій фінансово-господарський стан, установити межу суттєвості витрат на відновлення основних засобів.

Якщо собівартість ремонтних робіт є меншою за встановлений критерій, то всю суму слід відносити на витрати діяльності; якщо ж більшою – то

розподіляти рівними частинами між суміжними періодами. Розподіл витрат варто здійснювати протягом планового міжремонтного періоду, якщо роботи є плановими. Витрати на неплановий ремонт, запропоновано розподіляти протягом терміну корисного використання об'єктів, який залишився.

Одним з найважливіших елементів облікової політики стосовно основних засобів є способи амортизації. При їх виборі існує ряд умовностей, що мають суб'єктивні й об'єктивні ознаки – термін корисного використання, очікуваний розмір виробленої продукції, розмір ліквідаційної вартості, темпи інфляції та науково-технічного прогресу. З метою зниження впливу зазначених факторів при виборі способу амортизації необхідно застосовувати один з евристичних способів економічного аналізу – спосіб експертних оцінок, що заснований на раціональній аргументації рішень і інтуїції експертів. З метою спрощення й оперативності процесу прийняття рішення щодо вибору способу амортизації автором здійснена його формалізація, тобто, розроблено та запропоновано до постійного застосування алгоритм послідовних дій[93, с. 369-375].

Оскільки обраний спосіб амортизації має якомога точніше відображати ступінь зменшення втілених в об'єкті економічних вигод, запропоновано: існуючий перелік способів амортизації доповнити способами прогресивної амортизації та комбінацією декількох способів; застосовувати не річні, а місячні норми амортизації, при визначенні яких термін корисного використання буде вимірятися в місяцях; суми амортизації за кожний рік експлуатації об'єкта, що розраховані способами прискореної амортизації згідно з П(С)БО 7, збільшувати на відсоток відхилення вартості, що амортизується, від суми накопиченого наприкінці терміну корисного використання зносу.

Щодо нематеріальних активів, то слід зауважити, що облік вартості, яка амортизується, ведеться за кожним із об'єктів цих активів, що входять до складу окремої групи. У разі якщо відповідно до право-встановлюючого документа строк дії права користування такого активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може становити менше 2 та більше 10 років безперервної експлуатації.

## Висновки до розділу 2

Дослідження специфіки операційної діяльності підприємства як об'єкта обліку й аналізу дало змогу зробити такі висновки:

1. Беручи до уваги організаційно-технологічні особливості підприємств досліджуваної галузі, операційну діяльність слід розглядати як сукупність послідовних операцій, пов'язаних із підготовкою до виробництва (закупівля та зберігання сировини і матеріалів), процесом виробництва, процесом утилізації відходів виробництва та реалізацією виробленої продукції кінцевому покупцеві.

2. Із метою отримання необхідної інформації про витрати для ефективного управління ними, а також для прийняття рішень стосовно їх зниження, на підприємстві ПП "Аркадія" доцільно виділяти наступні сфери відповідальності: постачання предметів праці, виробництва, допоміжних виробництв, обслуговування процесу виробництва, реалізації готової продукції, управління підрозділами підприємства та підприємством у цілому. Через значну частку сировини у виробничій собівартості продукції для контролю за станом її зберігання запропоновано у витратах зі зберігання сировини окремою позицією виділяти «Втрати на зберігання сировини понад встановлені норми» і відображати в ній додаткові та пов'язані з неправильним зберіганням сировини витрати.

3. Досліджено, що для первинного обліку відпуску матеріалів на підприємстві використовуються наступні первинні документи: »Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів», «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», «Картка складського обліку матеріалів», «Відомість обліку залишків матеріалів на складі», «Матеріальний ярлик», «Матеріальний звіт», «Інвентаризаційний опис», «Акт про витрату давальницьких матеріалів».

4. Чинна система обліку прямих витрат має ряд недоліків. Головний недолік полягає в тому, що заробітна плата часто не пов'язана з кінцевими результатами праці, результати праці є колективними, а оплата праці – індивідуальною. Щоб подолати цей недолік, потрібно зробити одне з двох: або індивідуалізувати результати, або колективізувати систему оплати. Перший шлях виключений, оскільки у принципі неможливо відділити результати від їх колективної природи.

Необхідне відновлення заробітної плати як реально ефективної діючої економічної категорії ринкової економіки, відновлення її основних функцій

5. Облік витрат підприємства постійно розвивається й поліпшується у зв'язку із удосконаленням комп'ютерної техніки і комунікаційного середовища, методології й організації бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела про витрати підприємства. Проте поряд із цим існує ряд проблем обліку інших прямих витрат. Однією з основних проблем обліку інших прямих витрат підприємства ПП "Аркадія", є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку.

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її необхідно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості й доречності. Не згрупована, належним чином не оформлена інформація про інші прямі витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занижити або завищити деякі витрати тощо.

## **РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ**

### **3.1. Методика та організація аналізу прямих витрат на виробництво продукції**

Аналіз собівартості продукції, робіт та послуг має важливе значення, оскільки дозволяє пояснити тенденції зміни даного показника, виконання плану, розраховувати вплив на приріст собівартості, визначити резерви і дати оцінку роботи підприємства стосовно використання можливостей зниження собівартості продукції.

Слід зазначити, що поняття «повна собівартість випущеної продукції» відсутнє. Відображаючи рівень витрат на виробництво собівартість комплексно характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства, а також рівень техніки, технології та організації виробництва. Чим краще працює підприємство (інтенсивніше використовує виробничі ресурси, успішніше вдосконалює техніку, технологію та організацію виробництва), тим нижчою є собівартість продукції. Тому собівартість - один з найважливіших показників ефективності виробництва.

Собівартість продукції має тісний зв'язок з її ціною. Це проявляється в тому, що собівартість є базою ціни товару і водночас «обмежувачем» для виробництва (ніхто не випускатиме продукцію, ринкова ціна якої нижча за її собівартість).

Планування й облік собівартості продукції здійснюються за елементами витрат і статтями калькуляції, а тому й аналіз собівартості продукції також здійснюється передусім за цими напрямками. Але перш ніж перейти до аналізу собівартості продукції, необхідно ознайомитися з її сутністю, тобто перевірити, які ж витрати підприємство включило в собівартість продукції за звітний період, оскільки від цього залежить достовірність визначення сумисобівартості.

Відомо, що витрати підприємства відшкодовуються за рахунок двох власних джерел:

- собівартості;
- прибутку.

Через собівартість відшкодовуються ті витрати підприємства, які мають зв'язок з виробництвом, тобто забезпечують просте відтворення всіх факторів виробництва: предметів, засобів праці, робочої сили та природних ресурсів.

Необхідно зазначити, що на практиці відсутня повна відповідність між дійсними витратами на виробництво й собівартістю. Так, не включаються в собівартість продукції, а відшкодовуються за рахунок прибутку витрати на підготовку та освоєння нової продукції серійного і масового виробництва.

Водночас є й такі витрати, які включаються у собівартість продукції, але не мають прямого зв'язку з виробництвом (наприклад, оплата часу виконання державних обов'язків працівниками підприємства тощо).

Непродуктивні витрати підприємства, пов'язані з виробничою діяльністю (втрати від браку, недостачі, простої), в межах установлених норм включаються у фактичну собівартість продукції, а втрати від порушення умов договорів (штрафні санкції) відшкодовуються за рахунок прибутку. Для встановлення витрат, які конкретно необхідно включати в собівартість продукції, слід керуватись П(С)БО 16 «Витрати».

Розглянемо аналіз управління витратами на прикладі досліджуваного нами сільськогосподарського підприємства ПП «Аркадія».

Дане підприємство спеціалізується господарство на вирощуванні сільськогосподарських культур.

Аналіз будь-якого окремого елемента діяльності завжди розпочинається з загальної економічної характеристики підприємства. Використовуючи форму фінансової звітності №2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) приведемо характеристику фінансово-економічного стану товариства, проаналізуємо його ефективність та основні результати господарської діяльності. Основні показники у динаміці наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Динаміка показників, що формують фінансові результати ПП «Аркадія» з 2013-2015 рр. (тис. грн.)**

Показники	2013	2014	2015	Відхилення, +/-		Темп приросту (%)	
				2014/2013	2015/2014	2014/2013	2015 / 2014
1	2	3	4	5	6	7	8
Чистий дохід від							



реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	34240,0	71867,0	116335,0	37627,0	4438,0	109,89	61,83
Інші операційні доходи	330,0	3387,0	5646,0	3057,0	2259,0	926,36	66,69
Інші доходи	132,0	-	-	-	-	-	-
Разом доходи	462,0	3387,0	5646,0	2925,0	2259,0	633,11	66,69
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	31050,0	60091,0	84766,0	29041,0	24675,0	93,53	41,06
Інші операційні витрати	-	250,0	548,0	250,0	298,0	-	119,2
Інші витрати	1535,0	2654,0	3508,0	1119,0	854,0	72,90	32,18
Разом витрати	1535,0	2904,0	4056,0	1369,0	1152,0	89,18	39,67
Фінансовий результат до оподаткування	2117,0	12259,0	33159,0	10142,0	20900,0	479,07	170,48
Податок на прибуток	-	-	-	-	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	2117,0	12259,0	33159,0	10142,0	20900,0	479,07	170,48

За даними табл. 3.1. бачимо стрімке зростання обсягу товарообороту та чистого доходу від реалізації у 2014 р. на 109,89%. Незважаючи на такі стрімкі темпи збільшення товарообороту у 2014 р., все ж таки підприємство отримало прибуток, який склав 12259,0 тис. грн. Це відбулося за рахунок таких факторів:

- 1) зростання загальних доходів на 2925,0 тис. грн., або на 633,11%, порівняно з 2013 роком;
- 2) зменшенням загальних витрат на 1369,0 тис. грн., або на 89,18%

В 2015 р. ситуація змінилася, але підприємство утримує свої позиції та залишається прибутковим, а саме:

- 1) чистий дохід від реалізації продукції склав 116335,0 тис. грн, що на 4438,0 тис. грн., або на 61,83% менше в порівнянні з 2014 р.;
- 2) зростання інших операційних доходів на 2259,0 тис. грн., або на 66,69%;
- 3) збільшилась собівартість продукції на 24675,0 тис. грн., або на 41,06%;
- 4) знизилась операційні витрати в порівнянні з 2014 р. на 298,0 тис.грн., або на 119,2%.

Прибуток відображає абсолютний ефект діяльності підприємства, але не враховує використані при цьому ресурси. Тому він доповнюється рядом інших показників, таких як показники рентабельності, майнового стану, ефективності використання основних та оборотних засобів, показники оцінки ділової активності, фінансової стійкості та ліквідності.

Джерелами інформації для аналізу витрат є оперативні дані фінансової звітності, статистична звітність, матеріали інвентаризації та перевірок.

Проведемо оцінку загальної суми витрат товариства. Для цього розрахуємо абсолютну суму витрат, визначимо їх рівень та рентабельність за формулами:

$$\begin{aligned}
 & \text{Абсолютна} && + \text{матеріальні витрати} \\
 & \text{сума} && + \text{витрати на оплату праці} \\
 & \text{витрат} = && + \text{відрахування на соціальні} \\
 & && \text{заходи} \\
 & && + \text{амортизація} \\
 & && + \text{інші операційні витрати} \quad (3.1)
 \end{aligned}$$

$$\text{Рівень витрат обігу} = \mathbf{BO/TO*100}, \quad (3.2)$$

де ТО – товарооборот,

ВО – загальна сума витрат обігу.

Рентабельність витрат =  $\frac{ЧП}{ВО}$ , (3. 3)

де ЧП – чистий прибуток.

Результати розрахунків наведені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Основні показники витрат ПП «Аркадія» у 2013-2015 рр. (тис. грн.)**

Показники	2013	2014	2015	Абсолютне відхилення (+/-)		Темп приросту (%)	
				2014/2013	2015/2014	2014/2013	2015/2014
1	2	3	4	5	6	7	8
Абсолютна сума витрат	32048	39519	59718	7471	20199	23,31	51,11
Рівень витрат обігу	$\frac{32048}{34240} * 100 = 93,60$	$\frac{39519}{71867} * 100 = 54,99$	$\frac{59718}{116335} * 100 = 51,33$	-38,61	-3,66	-41,25	-7,13
Рентабельність витрат	$\frac{2117}{32048} = 0,06$	$\frac{12259}{39519} = 0,31$	$\frac{33159}{59718} = 0,55$	0,25	0,24	416,67	77,42

Проаналізувавши дані табл. 3.2. видно, що динаміка зміни абсолютної суми витрат свідчить про їх збільшення протягом 2013-2015 рр. на досліджуваному підприємстві: на 23,31% у 2014 р., та зростання у 2015 р. на 51,11%. Другий показник – «рівень витрат обігу» свідчить про те, що сума витрат на одиницю товарообороту зменшується у 2014 р. на 41,25%, даний показник також знижується у 2014 р. на 7,13%.

Розрахунок рентабельності витрат свідчить про високу ефективність управління витратами. На одиницю вкладених коштів припадає – 0,06 грн.

прибутку у 2013 р., але за наступні 2 роки цей показник втратив ефективність, і зростає до рівня 0,55 копійок.

Отже, на ПП «Аркадія» відбувалося у 2015 р. збільшення обсягів товарообороту, і це, природно, викликало збільшення витрат підприємства.

Так як товарооборот та витрати підприємства міцно пов'язані між собою, то для більш глибокого аналізу доцільно проаналізувати структуру витрат у товарообороті та динаміку їх зміни. Дані розрахунків наведені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Зміна структури операційних витрат на ПП «Аркадія» у 2013-2015 рр. (тис. грн.)**

Показники	2013	2014	2015	Абсолютне відхилення (+/-)	
				2014/2013	2015/2014
Загальна сума прямих витрат	32048	39519	59718	7471	20199
Частка, %	100	100	100	-	-
Матеріальні витрати	24489	30560	48630	6071	18070
Частка, %	76,41	77,33	81,43	0,92	4,1
Витрати на оплату праці	2529	3118	4480	589	1362
Частка, %	7,89	7,89	7,5	-	-0,39

Продовження табл 3.3

Відрахування на соціальні заходи	910	1012	1091	102	79
Частка, %	2,85	2,56	1,82	-0,29	-0,74
Амортизація	3123	3804	3957	681	153
Частка, %	9,74	9,63	6,63	-0,11	-3
Інші операційні витрати	997	1025	1560	28	535
Частка, %	3,11	2,59	2,62	-0,52	0,03

Як видно із табл. 3.3, витрати на оплату праці на досліджуваному підприємстві зросли у 2014 році на 589 тис. грн, та на 1362 тис. грн. збільшились аналогічно у 2015 р.

Беручи до уваги той факт, що керівництво товариства ПП «Аркадія» прийняло рішення дотримуватися мінімально дозволеного рівня оплати праці, коливання фонду заробітної плати пояснюється змінами в законодавстві та зміною кількості працівників.

Аналіз собівартості продукції закінчується виявленням можливостей подальшого зниження собівартості продукції, нарахуванням загальних резервів цього зниження.

### **3.2. Аудит прямих витрат на виробництво продукції**

Метою діяльності будь-якого підприємства є виробництво продукції або надання будь-яких послуг. Враховуючи важливість цього процесу, приділяти увагу аудиту виробництва продукції особливо важливо, оскільки без нього неможливо зрозуміти достовірність бухгалтерської або фінансової інформації в усіх її аспектах. Тобто для перевірки точності ведення бухгалтерського обліку аудитор повинен з'ясувати, наскільки діюча на підприємстві методика його ведення відповідає нормативним документам.

Згідно із законодавством України, собівартість продукції поділяється на виробничу і повну. Виробнича собівартість – це витрати, що прямо пов'язані з виробництвом продукції: прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація виробничих основних засобів, вартість прямих послуг виробничого призначення, інші прямі і непрямі витрати (паливо, електроенергія і т. д.). Повна собівартість включає, крім виробничої собівартості, ще й витрати на управління підприємством, на збут, фінансові витрати, інші операційні витрати.

Прямі матеріальні витрати включають вартість сировини та основних матеріалів, придбаних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних матеріалів, якщо вони можуть відноситися до конкретного виробу.

Допоміжні матеріали – сукупність матеріалів, які є необхідними компонентами при виготовленні продукції, і їх використовують для забезпечення нормального технологічного процесу та пакування продукції, а саме:

- матеріали, які прирівнюються до основних матеріалів;
- матеріали, призначені для утримання засобів праці;
- матеріали, що забезпечують нормальний хід процесу виробництва;
- господарські матеріали для ремонтів [86].

На початковому етапі проведення аудиту на підприємстві ПП «Аркадія» слід визначити, що являє собою процес виробництва на даному підприємстві. Це неможливо без вивчення технологічної документації, положень про структурні підрозділи, посадових інструкцій співробітників (які беруть участь у виробничому процесі), схеми документообігу, прийнятої облікової політики підприємства, норм витрати матеріальних і фінансових ресурсів. Крім того, корисно було б провести опитування керівного складу. Наприклад, у директора виробництва можна з'ясувати, які саме співробітники насправді відповідають за ті чи інші завдання і чи впоралися вони з ними. Адже працівник практично може виконувати і ті завдання, які не зазначені в його посадовій інструкції і, навпаки, може не впоратися з тими обов'язками, які йому призначило керівництво підприємства в тій же інструкції.

Аналіз виробничого процесу на нашому підприємстві слід почати з направлення запитів керівникам виробничих підрозділів, що утворюють даний процес. У запиті треба вказати перелік документів, регламентів і нормативів, які стосуються процесу та необхідних для його аналізу. Це дасть можливість отримати інформацію про те, як здійснюється виробничий процес і наскільки він відповідає варіанту формування витрат, затвердженому в обліковій політиці, виявити проблемні зони і ділянки, що вимагають підвищеної уваги.

Вагоме місце в роботі аудитора посідає аудиторський ризик, оцінка якого повинна здійснюватися на всіх етапах, аж до підготовки аудиторського висновку.

Поняття аудиторського ризику слід розуміти наступним чином – це суб'єктивно визначена аудитором ймовірність визнати за підсумками аудиторської перевірки, що бухгалтерська звітність: або може містити невиявлені суттєві викривлення після підтвердження її достовірності; або містить суттєві викривлення, коли насправді таких немає.

Відмітимо, що величина аудиторського ризику впливає на обсяг аудиту, оскільки він піддається різному психологічному впливу. Крім того, ризик по-різному сприймається різними учасниками та користувачами аудиторського висновку. Виділяють три зацікавлені в аудиті сторони, у кожній з яких своя точка зору на величину аудиторського ризику (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

### Перелік користувачів аудиторського висновку

№	Користувачі		Суть інтересу	Як сприймають ризик
1	2		3	4
1	Зовнішні користувачі	Прямий фінансовий інтерес	Як власники, кредитори або інвестори, користувачі зацікавлені в достовірній інформації, необхідній для прийняття управлінських рішень	У той же час, аудиторський ризик вони можуть сприймати тільки в найнижчому значенні
		Непрямий (опосередкований) фінансовий інтерес	Як державним органам та іншим організаціям, їм теж необхідна точна інформація, але тільки в рамках їх компетенції	Насправді, величина аудиторського ризику їм нецікава
2	Особа, котра аудіюється		Необхідне підтвердження правильності своєї облікової політики	Може погодитися на підвищений аудиторський ризик для задоволення своїх інтересів
3	Аудитор		Інтерес полягає тільки в отриманні прибутку від своєї діяльності	Зацікавлений у повній відсутності аудиторського ризику

Процес аудиту витрат на виробництво продукції на ПП «Аркадія» передбачає проведення декількох процедур, які потребують вивчення певної

інформації. У першу чергу, слід провести аналіз списання матеріальних цінностей. Безумовно, це дуже важливе питання, адже не всі розуміють, що оцінка матеріальних цінностей, котрі вибувають, є одним з основних елементів прийнятої на підприємстві облікової політики.

Насправді, застосування правильного методу списання матеріальних цінностей ще не означає, що цей процес буде відбуватися без проблем. Багато що залежить від фахівців підприємства, які відповідають за процес оцінки і списання, а також від самого процесу. Зокрема, автоматизація бухгалтерського обліку даного напрямку або налагоджений процес документообігу позитивно впливають на результат. Не останнє місце посідає затвердження форм первинних документів з відображення операцій з матеріальними цінностями (лімітні карти, акти заміни, акти на брак і т. д.).

Якщо на підприємстві існують технічні служби, то обов'язково повинні встановлюватися норми щодо списання матеріальних цінностей. Зазвичай, такі норми згруповані в подетальні відомості, в яких зазначені найменування деталі і матеріалу, розміри і вага заготовки, розміри і вага готової деталі і т. д. Тому в процесі аудиту слід встановити, чи існують такі норми і чи контролюється якимось чином їх дотримання. Важливо звертати увагу на правильне користування вимірними приладами, оскільки від цього залежить видача матеріалів точного розміру або ваги.

Якщо аудитор торкнувся списання матеріальних цінностей, йому, швидше за все, доведеться аналізувати ведення складського обліку на підприємстві. Зокрема, йому потрібно перевірити, як ведуться картки складського обліку, як і з якою періодичністю проводиться інвентаризація матеріальних цінностей, чи укладені договори матеріальної відповідальності, чи проводиться звірка списання матеріалів з даними складського обліку, чи організований контроль за рухом матеріальних цінностей всередині підприємства тощо.

До складу витрат на виробництво на ПП «Аркадія» також включається заробітна плата та ЄСВ, аудит яких дуже важливий. Наслідком його проведення



повинні стати відповіді на питання про метод ведення бухгалтерського обліку заробітної плати та ЄСВ, про автоматизацію даного процесу, про ведення документообігу, про затвердження первинних форм документів (штатний розпис, наряд на роботу, таблиць обліку робочого часу тощо), про контроль за процесом нарахування заробітної плати з боку осіб, відповідальних за складання звітності.

Важливе місце у складі собівартості продукції підприємства ПП «Аркадія» посідає амортизація основних засобів. Від обраного методу амортизації залежить величина собівартості і прибутку підприємства, відповідно. Під час проведення аудиту нарахування амортизації слід з'ясувати, чи закріплена в обліковій політиці підприємства методика нарахування і наскільки вона відповідає його фактичній діяльності. Крім того, часто допускаються помилки під час нарахування амортизації у випадках реконструкції, модернізації або консервації основних засобів, що неприпустимо, якщо підприємство націлене на поліпшення своєї облікової політики.

Всі інші прямі витрати можна об'єднати в одну групу. Насамперед, це послуги сторонніх організацій, які можна прямо віднести до певного виду продукції, паливо і електроенергія, транспортні послуги тощо. Результатом аудиту цих витрат має стати визначення точності включення витрат до групи, налагодження документообігу, автоматизація процесу і т. д. . Поділ витрат на прямі і непрямі залежить від обраної на підприємстві методики обліку витрат, яку аудитор повинен визначити на самому початку аудиту.

Слід відмітити, що автоматизація що підприємства впровадивши автоматизацію менеджменту витрат, отримують можливість вирішити наступні проблеми:

- створити ефективні людино-комп'ютерні системи прийняття рішень на основі поточних даних;

- створити реальну інформаційну основу для прийняття ефективних рішень шляхом забезпечення вчасного подання, достовірності та повноти

інформації як про внутрішню діяльність, так і про зовнішні фактори, пов'язані з цією діяльністю;

-проводити ненав'язливий контроль за діяльністю всіх ланок працівників сфери менеджменту, планування їх роботи та вчасної оцінки результатів;

-спростити доступ до даних інформаційного поля, оскільки це не вимагає спеціальної перепідготовки керівного складу підприємства, з однієї сторони, та впорядкувати цей доступ і забезпечити захищеність даних з іншої;

-підвищити продуктивність праці як за рахунок прискорення технологічного процесу, так і за рахунок швидкості та гнучкості переналадки на нові види виробів і нові режими операцій;

- використовувати якісно кращі технології системного аналізу та проектувати оперативне управління на нижній та середній ланках управління виробництвом [95, 323].

Метою перевірки операцій по витратах виробництва і калькулювання продукції (робіт, послуг) є встановлення законності, ефективності та доцільності здійснених господарських операцій.

Всі необхідні процедури аудиту витрат на виробництво продукції можна розписати у вигляді програми (табл. 3.5). Це допоможе чіткіше організувати процес і уникнути можливих помилок, а також провести повну комплексну перевірку.

Таблиця 3.5

**План програми аудиту витрат на виробництво для агропромислового підприємства ПП «Аркадія»**

№	Найменування циклу	Аудиторські процедури
1	2	3
1	Етап 1. Збір аудиторських доказів	
2	Цикл формування непрямих витрат на виробництво продукції	1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу розподілу непрямих витрат. 2. Перевірка достовірності оформлення та відображення в обліку непрямих витрат. 3. Перевірка дотримання принципу тимчасової відокремленості

		фактів господарської діяльності. 4. Перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, інших витрат тощо.
3	Цикл формування прямих витрат на виробництво продукції	1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку витрат. 2. Перевірка достовірності оформлення та відображення в обліку прямих витрат. 3. Перевірка правильності включення до собівартості окремих видів витрат, в тому числі нормованих. 4. Перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів обліку витрат і способів калькулювання собівартості. 5. Перевірка дотримання принципу тимчасової відокремленості фактів господарської діяльності при віднесенні деяких витрат на фактичну собівартість. 6. Перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, непрямих витрат і т. д. 7. Перевірка первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.
4	Цикл оцінки незавершеного виробництва	1. Оцінка обґрунтованості застосовуваного методу оцінки незавершеного виробництва і готової продукції. 2. Оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва. 3. Перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва. 4. Перевірка правильності розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції. 5. Підтвердження первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Хотілося б звернути увагу на те, що в сучасному обліку є кілька методів обліку витрат, ігнорувати які не слід, хоча суперечки щодо ефективності кожного з них ведуться постійно. Найпопулярнішими є два, з яких найбільш вживаним на вітчизняних підприємствах був і залишається так званий метод «Standart costing», котрий у нас прийнято називати нормативним методом. Але коли питання управління витратами і прибутком на підприємстві стоїть особливо гостро, частіше йдуть на експерименти з обліку витрат. І це цілком обґрунтовано, оскільки існують також інші, нерідко більш ефективні методи. Це дає змогу маневрувати витратами і прибутком, що призводить до підвищення конкурентоспроможності підприємства на ринку.

Під системою «Standart costing» мається на увазі розробка норм і стандартів складання калькуляції та облік фактичних витрат з виділенням відхилень від стандартів. Калькуляція в такому вигляді є основою оперативного управління не тільки витратами, а й виробництвом взагалі. Виявлені в поточній діяльності відхилення від стандартних норм повинні обов'язково піддаватися аналізу для з'ясування причин їх виникнення. Це дає можливість оперативно усувати недоліки на виробництві та вживати заходів щодо їх запобігання.

Незважаючи на те що система «Standart costing» створювалася і, по суті, до цього часу є універсальним інструментом, який повинен забезпечувати підприємство інформацією про витрати, в сучасних умовах все ж таки необхідно, щоб вона постійно переглядалася і модернізувалася для забезпечення поточних потреб виробництва. Оскільки ж цього не відбувається, виникли й інші системи обліку витрат зі своїми перевагами і недоліками (табл. 3.6).

Одним з таких методів є «Direct costing», який був розроблений в 1936 році Д. Харрісом. Правда, з часом його суть дещо змінилася. На початку свого існування «Direct costing» включав в собівартість, яка розраховувалася на підставі змінних витрат, лише прямі витрати, а всі інші відносилися на фінансові результати. Звідси і назва системи, адже величина прямих витрат дорівнювала змінним витратам.

Даний варіант управління витратами передбачає, що тільки змінні витрати залежать від обсягу виробленої продукції і від завантаженості виробництва. Тому логічно, що тільки вони повинні бути включені в собівартість продукції. Всі інші постійні витрати повинні покриватися маржинальним прибутком, отриманим від реалізації виготовленої продукції. Якщо величина постійних витрат більше суми маржинального прибутку, підприємство зазнає збитків.

Прихильники даного методу стверджують, що підприємство, отримуючи подібну інформацію, може знаходити більш вигідні комбінації ціни та обсягу реалізації. Це означає, що можна досягти такого рівня цін, з яким ніхто не

зможє конкурувати. У таких умовах стає можливим використовувати демпінгові ціни.

Таблиця 3.6

### Методи обліку витрат

№	Найменування методу обліку витрат	Переваги	Недоліки
1	2	3	4
1	Standart costing	Ефективна, коли стандарти розроблені окремо за змінними елементами витрат, а також при правильно встановлених цінах на матеріали і нормах витрат на робочу силу. Таким чином, можна прогнозувати суму витрат на виробництво та реалізацію продукції, заздалегідь встановити ціну і обчислити собівартість. Ця система вимагає менш складної техніки обліку витрат і калькулювання продукції, оскільки відома величина витрат. Крім того, спрощується бухгалтерський облік, тому що він вимагає лише аналізу відхилень від нормативів. Є можливість регулювати прибуток зміною обсягу виробництва.	Важко скласти нормативи згідно з технологічною картою виробництва. При ринкових відносинах зміна цін на матеріали та комплектуючі неминуха, а це ускладнює розрахунок незавершеного виробництва і вартості залишків у складі готової продукції. Надзвичайно незручно й складно обчислювати стандарти, коли підприємство виконує різні за специфікою типи замовлень
2	Direct costing	Собівартість включає лише ті витрати, які можна прямо віднести на той чи інший вид продукції. Це дає можливість значно знизити ціни і підвищити рівень своєї конкуренції на ринку. Прийнято вважати, що дана система обліку витрат не стимулює перевиробництво (уявіть, де знаходиться точка беззбитковості за першим і другим методом).	Необхідність точного розподілу витрат на прямі і непрямі, на постійні та змінні.

Таким чином, варто підсумувати, що облік витрат на виробництво – дуже важливий елемент діяльності будь-якого підприємства, зокрема і для нашого підприємства «ПП Аркадія». Тому без правильної організації даного процесу досягти правильності результатів обліку важко. Відмітимо, що навіть при скрупульозному налаштуванні не обійтись без помилок, навіть якщо їх не

бачать самі учасники процесу. Саме для цього аудит витрат на виробництво і необхідний.

### **3.3. Напрямки оптимізації собівартості продукції і підвищення ефективності виробництва**

Пріоритетним завданням, яке стоїть перед кожним підприємством є отримання максимального прибутку шляхом збільшення ефективності виробництва та зменшення собівартості виробленої продукції. Важливим показником, який прямо впливає на результат діяльності аграрного підприємства є собівартість, адже вона показує скільки було використано ресурсів в процесі виробництва певного виду продукції і наскільки економічно ефективним є використання цих ресурсів.

Галузь рослинництва є переважаючим виробничим напрямком діяльності аграрних підприємств, тому обчислення собівартості є вкрай важливим для аналізу ефективності виробництва та прийняття рішень щодо оптимізації витрат.

Собівартість продукції – це грошове вираження витрат матеріально-технічних, трудових та фінансових ресурсів у зв'язку з підготовкою організації, веденням виробництва та реалізацією продукції, тобто комплексно характеризує ступінь використання усіх ресурсів підприємства, а отже, і рівень техніки, технології, а також організації виробництва [79, с. 214]. Якщо підприємство інтенсивно використовує виробничі ресурси, успішно удосконалює техніку, технологію і організацію виробництва, то тим нижча є собівартість виробленої продукції.

В сучасних умовах ринкової економіки для того, щоб досягти позитивного результату господарської діяльності підприємства і збільшити величину і якість отриманого прибутку, потрібно мінімізувати витрати та виявити резерви зниження того чи іншого виду витрат, що суттєво впливає на кінцевий результат, але не змінює його якість. Тому собівартість є одним з

важливих показників ефективності виробництва. Тісний зв'язок сільськогосподарська продукція має з ціною, оскільки собівартість є основою ціни товару і є її нижньою межею для виробника. Від того, яку ціну буде встановлено на продукцію залежить попит та величина прибутку, який отримає підприємство [82, с. 132].

Так як, витрати – це фактор, величина якого прямо впливає на величину прибутку та на обсяг пропозиції продукції, то необхідно прийняти рішення керівництвом підприємства, щодо їх мінімізації, яке не можливо здійснити без їх аналізу [79, с. 238].

В собівартості продукції, динаміці її зниження знаходять своє відображення всі сторони виробничої і господарської діяльності підприємства [80, с. 118].

Відмітимо, таким чином, що зниження собівартості продукції є одним з важливих факторів збільшення нагромаджень. Від зниження рівня собівартості залежать розміри тих ресурсів, які формують доходи державного бюджету. Чим нижча собівартість продукції, тим вищі нагромадження, утворюються в середині народного господарства.

Економічний аналіз шляхів і резервів собівартості продукції, росту продуктивності праці, покращення всіх якісних показників роботи є одним з основних завдань підвищення рівня економічної роботи на промислових підприємствах [89, с. 63].

Зниження собівартості продукції має важливе значення в створенні матеріально — технічної бази. Отже, одним з важливих завдань розвитку економіки на сучасному етапі є підвищення ефективності виробництва, покращення якості показників на всіх рівнях народного господарства. Ріст ефективності виробництва відображається в кінцевому рахунку в економії живої і уречевленої праці, в зниженні собівартості продукції.

При цьому курс на підвищення ефективності виробництва нерозривно пов'язаний з напрямком на зниження затрат на виробництво. Зниження собівартості продукції є одним з головних джерел збільшення прибутку і росту

рентабельності виробництва.

Чим нижча собівартість, тим вищий прибуток і рентабельність підприємства. Підвищення прибутку покращує фінансовий стан підприємства: при цьому збільшуються грошові резерви для подальшого розширення і вдосконалення виробництва, задоволення матеріальних і культурних потреб [80, с.125].

Рівень собівартості продукції залежить від багатьох виробничих умов, одні з них виступають як джерело зниження собівартості продукції, інші – як фактори, ще інші – як стимули.

Під джерелом зниження собівартості розуміють економію живої і уречевленої праці, яка відображається в зниженні затрат і пов'язана з випуском і реалізацією продукції (підвищення продуктивності праці, зменшення затрат на матеріали, паливо, електроенергію).

Джерела економії не можуть бути безпосередніми рушіями зниження собівартості продукції. Вони лише показують, за рахунок чого можна досягти скорочення затрат. Найбільш важливими групами факторів, на нашу думку, є:

1. підвищення технічного рівня і покращення організації виробництва і праці. Підвищення технічного рівня виробництва, вдосконалення рівня технології виробництва і механізації, автоматизація виробничих процесів. Впровадження нових прогресивних технологічних методів зміни конструкції і технологічних характеристик виробів, покращення використання нових видів сировини і матеріалів, палива, енергії. Покращення організації виробництва і праці полягає у вдосконаленні управління ними, покращенні організації праці, матеріально-технічного постачання і використання робочого часу, скорочення адміністративно-управлінських витрат, а також надлишкових затрат і втрат.

2. вдосконалення організації виробництва праці – розвиток спеціалізації виробництва; покращення організації праці і обслуговування виробництвом; скорочення затрат на управління; покращення використання основних фондів, матеріальних ресурсів, інших факторів, які підвищують рівень організації виробництва;



3. зміна обсягу і структури продукції – відносне зменшення умовно постійних витрат, які обумовлені ростом обсягів виробництва, відносне зменшення амортизаційних відрахувань;

4. покращення використання природних ресурсів – зміни способів добування природної сировини і зміни якості; складу природної сировини;

5. галузеві та інші фактори – підготовка і освоєння продуктивності на підприємствах, впровадження і освоєння нових виробів; покращення розміщення підприємств, зміни цін, тарифів, норми амортизації, умов оплати праці та інші фактори, які впливають із специфічних особливостей техніки, технології і організації виробництва.

Визначення і використання резервів зниження собівартості продукції – головне завдання економічного аналізу виробничо-господарської діяльності підприємства [80, с. 193].

Деякі економісти, крім факторів норм, в якості самостійного виділяють фактор заміни. При цьому проходить заміна цін одиниці матеріальних ресурсів і норм їх витрат на одиницю продукції [85, с.156].

Раціональне заміщення одних матеріалів іншими здійснює вплив на зменшення собівартості, відкриває можливості для збільшення обсягу випуску продукції, забезпечує абсолютне зниження собівартості за рахунок зниження цін на матеріали.

Витрати на одержання, заготовку і транспортування сировини і матеріалів, палива і напівфабрикатів формують їх ціну (собівартість). Основні ціни і тарифи займають найбільш питому вагу в собівартості одержаних матеріальних ресурсів, тому для її зниження необхідно виявляти їх резерви, класифікацію яких можна розглянути у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

### Класифікація резервів зниження собівартості продукції

По видах затрат	По характеру використання
1	2

1.Скорочення витрат сировини і інших матеріалів.	1.Вдосконалення конструкції.
2.Скорочення витрат допоміжних матеріалів.	2.Вдосконалення технології.
3.Скорочення витрат допоміжних матеріалів.	3.Поповнення модернізації обладнання.
4.Скорочення транспортно-заготівельних витрат.	4.Покращення організації виробництва і праці.
5.Зменшення витрат на заробітну плату одиниці праці.	5.Вдосконалення методів господарювання і управління.
6.Скорочення браку.	
7.Скорочення витрат на обслуговування і управління	

Під резервами зниження собівартості слід розуміти лише ті, які створюють реальну економію. По місцю зосередження резерви поділяються на внутрішні і зовнішні.

До внутрішніх відносяться ті, які можуть бути виявлені і впроваджені в господарський оборот тільки на даному підприємстві і залежать від результатів роботи. Це, в першу чергу, ріст продуктивності праці і зниження матеріаломісткості продукції.

Зовнішні резерви можна поділити на галузеві і народногосподарські. Галузеві – це покращення спеціалізації і кооперації; правильне розміщення виробничої програми між підприємствами галузей [79, с. 195].

Використання зовнішніх резервів підвищує ефективність виробництва не лише даного підприємства, а й інших підприємств.

Слід враховувати і резерви, пов'язані з відхиленням від плану, а також додаткові, виявлені в процесі його виконання.

Ліквідація перевитрат сировини і матеріалів у порівнянні з встановленими нормативами перевитрат по заробітній платні, по загальнозаводських і цехових витратах – всі ці резерви пов'язані з відхиленням від плану.

Прикладом додаткових резервів, які мають місце в процесі виконання плану є: використання провідного досвіду і впровадження більш досконалих технологій.

По часу використання резерви поділяються на поточні і перспективні. Поточні визначаються протягом даного звітного періоду. Вони, як правило, не потребують значних додаткових затрат і підготовчих робіт.

По характеру впливу на результати виробництва розрізняють резерви екстенсивні та інтенсивні. Екстенсивні характеризуються використанням додаткових виробничих ресурсів, робочої сили і основних виробничих фондів. Інтенсивні сприяють підвищенню ефективності виробництва на основі економічного витрачання сировини і матеріалів, робочої сили і техніки.

Отже, основне завдання аналізу собівартості продукції полягає у визначенні резервів зниження затрат на виробництво продукції.

Особливістю резервів зниження собівартості продукції є їх синтетичний характер, оскільки в них відображається використання всіх ресурсів виробництва – трудових, матеріальних, фінансових.

Зниження собівартості, за рахунок якого не буде резерву, тягне за собою, як правило, зменшення і інших затрат.

До резервів зниження собівартості не відносяться фактори, які пов'язані із зміною асортименту і структури витраченої продукції, із зміною оптових цін на матеріали, покупні вироби, ставок обов'язкових відрахувань і тарифів.

Тепер розглянемо основні шляхи зниження собівартості продукції:

1. ріст продуктивності живої праці;
2. прискорення науково-технічного розвитку;
3. покращення використання уречевленої праці, скорочення і ліквідація непродуктивних витрат;
4. підвищення якості продукції, покращення використання основних фондів.

Одним з найважливіших шляхів зниження собівартості є ріст продуктивності праці. При цьому підвищується обсяг виробництва, зменшуються амортизаційні відрахування на утримання, управління і обслуговування персоналу.

За допомогою даних з фінансової звітності приватного

агропромислового підприємства «Аркадія», охарактеризуємо динаміку виробничої собівартості основних видів продукції сільського господарства, на вирощуванні яких спеціалізується підприємство.

Таблиця 3.8

**Динаміка виробничої собівартості основних видів продукції  
сільського господарства на ПП «Аркадія», смт. Гусятин, тис. грн**

Види продукції	2013	2014	2015	Відхилення	
				2015/2013	2015/2014
1	2	3	4	5	6
Пшениця	648,0	8351,0	12634,0	7986	4283
Жито	-	-	-	-	-
Кукурудза на зерно	3618,0	2726,0	4569,0	951	1843
Ячмінь	3837,0	5956,0	8860,0	5023	2904
Овес	-	-	-	-	-
Соя	1866,0	2485,0	4160,0	2294	1675
Ріпак	4008,0	2895,0	4660,0	652	1765
Насіння льону	-	-	-	-	-
Цукрові буряки	6880,0	11347,0	17709,0	10829	6362
Хміль	-	-	-	-	-
Приріст живої ваги свиней	3329,0	4408,0	6728,0	3399	2320

Дані таблиці свідчать, що виробнича собівартість основних видів продукції сільського господарства, які вирощує агропромислове підприємство «Аркадія» за досліджуваний період збільшилась, що є негативною тенденцією, однак на фінансовий результат підприємства це значно не вплинуло.

Відмітимо, що суттєве збільшення виробничої собівартості за досліджувані роки спостерігалось при вирощуванні цукрових буряків, виробнича собівартість в 2015р. порівняно з 2013р. збільшилася на 10829 тис.

грн. Найменше зросла виробнича собівартість сої, у порівнянні із 2014 роком, у 2015 році цей показник склав всього 1675 тис. грн.

На рис. 3.4 відображено графік динаміки виробничої собівартості основних видів продукції сільського господарства на ПП “Аркадія”

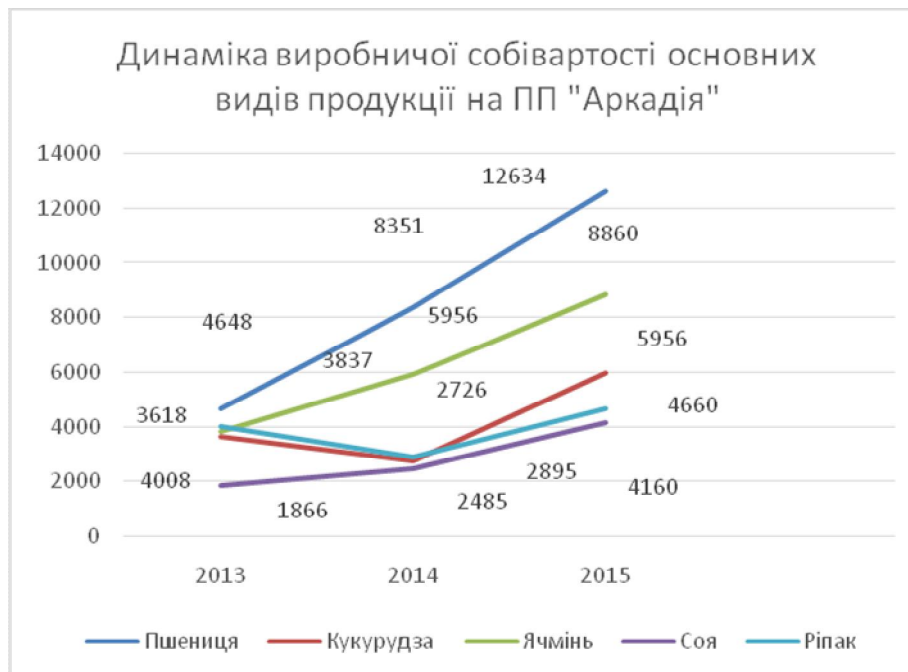


Рис. 3.4 Динаміка виробничої собівартості основних видів продукції сільського господарства на ПП “Аркадія”

Собівартість продукції сільського господарства для ПП «Аркадія» формується з різних за економічним змістом статей витрат, які характеризують її структуру. Витрати в рослинництві обліковують за статтями, які включають витрати на:

- 1) на оплату праці;
- 2) відрахування на соціальні заходи;
- 3) насіння і посадковий матеріал;
- 4) добрива;
- 5) засоби захисту рослин;
- 6) роботи та послуги;
- 7) витрати на утримання основних засобів;
- 8) інші витрати;

9) витрати на організацію виробництва й управління[79].

Склад витрат, які включаються у собівартість, є незмінними, але якщо повинні бути повніше відображенні у собівартості дійсні витрати на виробництво продукції рослинництва, то їх перелік може змінюватися. Структура витрат на досліджуваному підприємстві залежить від виробничої спеціалізації, особливості сільськогосподарського виробництва та рівня устаткування і організації виробництва.

У табл. 3.9 можна простежити структуру витрат на виробництво продукції сільськогосподарствана ПП «Аркадія» за 2013-2015 рр.

Відмітимо також показники виробничої собівартості сільськогосподарської продукції на нашому підприємстві були такі:

1. у 2013 р. виробнича собівартість – 56751 тис. грн.
2. у 2014 р. виробнича собівартість – 58456 тис. грн.
3. у 2015 р. виробнича собівартість – 61557 тис. грн. (54829 тис. грн. – продукція рослинництва, 6728 тис. грн. – продукція тваринництва).

Таблиця 3.9

**Структура витрат на виробництво продукції сільськогосподарствана  
ПП «Аркадія», смт. Гусятин, за 2013-2015 рр., тис. грн.**

Елементи витрат	Звітний період 2013		Звітний період 2014		Звітний період 2015		Відхилення (+, -)	
	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн, 2014/2013	сума, тис. грн, 2015/2014
Матеріалы затрати	24489	76,4	30560	77,3	48630	81,4	6071	18070
Витрати на зп	2529	7,8	3118	7,8	4480	7,5	589	1362

Продовження табл. 3.9

Витрати на соціальні заходи	910	2,8	1012	2,5	1091	1,8	102	79
Амортизація	3123	9,7	3804	10,7	3957	6,6	681	153
Інші операційні витрати	997	3,1	1025	2,5	1560	2,6	28	535
Разом	32048	100	39519	100	59718	100	7471	20199

Дані табл. 3.9 свідчать, що за останні три роки, найбільшу питому вагу у собівартості продукції сільського господарства займають матеріальні витрати. Найбільша їх частка спостерігається у 2015 р. – 81,4 %, а в 2013 р. – 76,4 %.

Амортизаційні відрахування в 2014р. склали 3804 тис. грн., що на 681 тис. грн. більше ніж 2013р. Станом на 2015р. амортизація дорівнювала 3957 тис. грн., що на 153 тис. грн. більше ніж в попередньому році.

Також прослідковується динаміка збільшення витрат на оплату праці. Протягом аналізованих років витрати збільшилися на 589 тис. грн у 2014р. і на 1362 тис. грн. у 2015р.

Інші операційні витрати у питомій вазі становлять найменший показник. У 2013р. він дорівнював 3,1%, у 2014р. він зменшився на 0,6%, що становить 1025 тис. грн. Проте в 2015р. питома вага показника зросла на 0,1% у порівнянні з 2014р.

На рис. 3.5. відображено питому вагу витрат на виробництво продукції сільського господарства на ПП “Аркадія”.

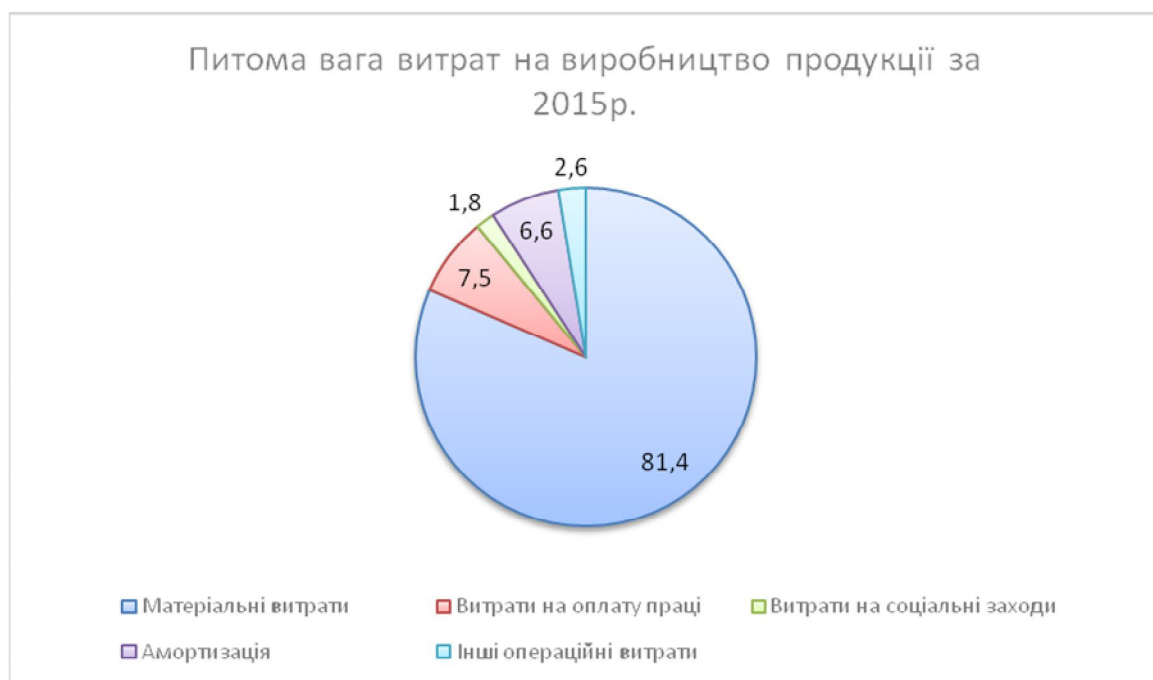


Рис. 3.5 Питома вага витрат на виробництво продукції за 2015р

Серед резервів зниження собівартості, головним є підвищення урожайності, адже з підвищенням урожайності знижується собівартість. Фактори, що зумовлюють підвищення урожайності можна розглядати як фактори зниження собівартості продукції рослинництва. Досягти отримання максимальної урожайності можливе за рахунок удобрення та меліоративних заходів, що в свою чергу збільшує витрати в розрахунку на 1 га посіву.

У табл. 3.10 розглянемо показники стану меліорованих сільськогосподарських угідь на досліджуваному підприємстві.

Таблиця 3.10

**Стан меліорованих сільськогосподарських угідь за 2013-2015 рр. на  
ПП «Аркадія», площа, га**

Показники	Код рядка	2013	2014	2015	Відхилення 2014/2013	Відхилення 2015/2014
Площа сільськогосподарських угідь:						
Зрошуваних-усього	2451	-	-	-	-	-
Зних поливалось	2452	-	-	-	-	-



Продовження табл. 3.10

Осушених всього	2453	525,00	613,00	700,00	88	87
Із загальної площі меліорова них сільськогоспо- дарських угідь площа, на якій:						
Встановлено дренажну систему	2454	525,00	613,00	700	88	87
Проводилось двобічне регулювання водного режиму	2455	-	-	-	--	

Із матеріалів табл. 3.10 видно, що протягом 2013-2015 рр. на підприємстві ПП «Аркадія» проводилось осушення сільськогосподарських угідь, відхилення спостерігаємо позитивні (у 2014 році показник осушення угідь зріс на 88 га, у 2015 році цей показник збільшився на 87 га та становить 700 га). Також, на ПП «Аркадія» із загальної площі меліорованих сільськогосподарських угідь переважає площа, на якій встановлено дренажну систему.

Таким чином, для того аби максимально знизити собівартість продукції рослинництва можливо за допомогою оптимізації посівних площ.

Основними заходами, щодо зниження собівартості продукції для ПП «Аркадія» є:

1. впровадження у виробництво кращих сортів та дотримання всіх агротехнічних заходів;
2. введення нових прогресивних систем обробки землі, дотримання науково-обґрунтованих сівозмін і передової технології виробництва;
3. інтенсифікація виробництва шляхом раціональної хімізації і поліпшення земель;
4. зміна обсягу та структури продукції, зниження матеріаломісткості і

трудомісткості продукції.

Використання прогресивних агротехнічних засобів мають велике значення для землеробства, оскільки сприяє скороченню трудових ресурсів та якісному поліпшенню родючості ґрунту, що позитивно впливає на врожайність культур і в підсумку на рівень собівартості.

Підвищення результативності використання робочого часу для ПП «Аркадія» забезпечується за допомогою наукової організації праці: раціонального поєднання робочої сили та засобів виробництва, встановлення ефективних режимів праці та експлуатації техніки, що в свою чергу сприяє підвищенню результативності використання робочого часу.

Важливе значення для зниження собівартості для ПП «Аркадія» є удосконалення організації виробничих процесів. Основними заходами є: ліквідація простоїв техніки, зменшення витрат робочого часу, холостих переїздів транспортних засобів, обов'язкове виконання вимог технології виробництва, зміцнення виробничої та трудової дисципліни.

Особливу увагу у скороченні витрат на виробництво продукції відіграє зниження матеріаломісткості та економії всіх видів виробничих ресурсів. Важливо дотримуватися норми висіву насіння, не перевищувати оптимальних доз внесення добрив, вибрати оптимальні режими роботи сільськогосподарської техніки для мінімізації витрат нафтопродуктів, бережливо ставитися до технічних засобів, що попереджає передчасний їх знос.

Таким чином, виявлення резервів збільшення продукції рослинництва повинно здійснюватись за напрямками: розширення посівних площ та підвищення урожайності, однак основним фактором збільшення виробництва продукції рослинництва залишається підвищення урожайності сільськогосподарських культур. Цього можна досягти різними шляхами насамперед за рахунок поліпшення земельних угідь шляхом меліорації, боротьби з ерозією, вапнування (гіпсування), дотриманням агротехнічних умов та введенням нових сортів культур, які пристосовані до даної місцевості.

### Висновки до розділу 3

1. Досліджено, що виробнича собівартість основних видів продукції сільського господарства, які вирощує агропромислове підприємство «Аркадія» за досліджуваний період збільшилась, що є негативною тенденцією, однак в на фінансовий результат підприємства це значно не вплинуло.

2. Було встановлено, що до резервів зниження собівартості, головним є підвищення урожайності, адже з підвищенням урожайності знижується собівартість. Фактори, що зумовлюють підвищення урожайності можна розглядати як фактори зниження собівартості продукції рослинництва.

Для максимальної урожайності для ПП «Аркадія» важливо здійснювати удобрення та меліоративні заходи, що в свою чергу збільшує витрати в розрахунку на 1 га посіву. Максимально знизити собівартість продукції рослинництва можливо за допомогою оптимізації посівних площ.

3. Досліджено, що для скороченні витрат на виробництво продукції для нашого підприємства необхідно зменшити показники матеріаломісткості та економії всіх видів виробничих ресурсів. Також, у свою чергу варто дотримуватися норми висіву насіння, не перевищувати оптимальних доз внесення добрив, вибрати оптимальні режими роботи сільськогосподарської техніки для мінімізації витрат нафтопродуктів, бережливо ставитися до технічних засобів, що попереджає передчасний їх знос.

4. Аудит витрат виробництва є невід'ємною частиною загального аудиту підприємства, інструментом оперативного контролю прийнятих рішень, дієвим засобом запобігання неефективній господарській діяльності і виявленню внутрішньогосподарських резервів.

Вдосконалення організаційних і методичних аспектів аудиту витрат виробництва пов'язане з поглибленням практики виконання аналітичних процедур на усіх етапах аудиту та визначення стандартизованих підходів до певних методів дослідження.

5. Для вирішення задач одержання максимально можливого прибутку та зниження рівня прямих витрат розроблено заходи щодо оптимізації витрат підприємства ПП "Аркадія" на базі аналізу витрат і прибутку, що сприяють зростанню ефективності виробничої діяльності завдяки зниженню прямих витрат.

6. Систематичне зниження собівартості забезпечує не тільки зростання прибутку підприємства, але і дає державі додаткові джерела як для подальшого розвитку суспільного виробництва, так і для підвищення матеріального становища працівників.

Собівартість продукції перебуває у взаємозв'язку з показниками ефективності виробництва. Вона відображає більшу частину вартості продукції й залежить від зміни умов виробництва й реалізації продукції. Істотний вплив на рівень витрат здійснюють техніко-економічні фактори виробництва. Цей вплив проявляється залежно від змін у техніку, технології, організації виробництва, у структурі і якості продукції й від величини витрат на її виробництво.

Відмічено, що рентабельність витрат свідчить про високу ефективність управління витратами. На одиницю вкладених коштів на досліджуваному підприємстві припадає – 0,06 грн. прибутку у 2013 р., але за наступні 2 роки цей показник втратив ефективність, і зріс до рівня 0,55 копійок.

Було проаналізовано, що протягом 2013-2015 рр. на ПП «Аркадія» відбувалося збільшення обсягів товарообороту, і це, природно, викликало збільшення витрат підприємства.

У роботі досліджено, що найбільшу частку в структурі загальних прямих витрат на ПП «Аркадія» займають матеріальні витрати, які у 2013 році становили 24489 тис. грн, а у 2015 зросли на 18070 тис. грн. у порівнянні із 2014 роком та склали – 48630 тис. грн. Слід також відмітити показник амортизації, частка якого у структурі витрат 2015 року складає 6,63%, що на 3,11% менше, ніж у 2013 році. Найменшу питому вагу займали витрати на соціальні заходи: у 2013 році цей показник склав 910 тис. грн, у 2014 році –

1012 тис. грн, а у 2015 році зріс на 79 тис. грн та становив 1091 тис. грн. Витрати на оплату праці на досліджуваному підприємстві зросли у 2014 році на 589 тис. грн, та на 1362 тис. грн. збільшились аналогічно у 2015 р.

Основним і головним резервом зниження собівартості продукції підприємства є скорочення матеріальних витрат. Скорочення витрат виробництва та зниження на цій основі собівартості продукції є однією з основних умов зростання прибутку підприємства, підвищення рентабельності та ефективності його роботи. Всі ці заходи дозволять збільшити обсяг продажів і понизити собівартість продукції, що дозволить підприємству вкладати засоби, що звільнилися, в розвиток та розширення власного виробництва, що, в свою чергу, відкриє нові можливості для впровадження нової техніки та підвищення ефективності виробництва та, як наслідок, підвищення рівня прибутковості підприємства в цілому.

## ВИСНОВКИ

В ході магістерської роботи було розкрито та з'ясовано, що витрати на виробництво продукції є одним з найважливіших показників, який комплексно характеризує якісні зміни в техніці, технології, організації праці та виробництва, що відбуваються на підприємстві. Зниження витрат виробництва та собівартості продукції є однією з основних умов зростання прибутку підприємства, підвищення рентабельності та ефективності його роботи.

Управління витратами виробництва й реалізації продукції з метою їхньої мінімізації на підприємстві є складовою частиною керування підприємством у цілому. Управління витратами на підприємстві необхідно насамперед для: одержання максимального прибутку; поліпшення фінансового стану фірми; підвищення конкурентоздатності підприємства й продукції; зниження ризику стати банкрутом й іншими цілей.

Провівши дослідження сутності витрат у різних працях відомих вчених та економістів, можна твердити, що більш доцільно трактувати витрати з точки зору бухгалтерського обліку – як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань внаслідок здійснення господарської діяльності підприємства, які призводять до зменшення власного капіталу. Такий підхід є більш необхідним в практичному застосуванні, він допомагає визначати фактичну суму здійснених витрат за певний період, а отже сприяє більш достовірному їх відображенню та обліку.

Також було доповнено основні класифікаційні ознаки витрат підприємства, додатковими ознаками, серед яких такі залежно від ефективності діяльності (ефективні та неефективні); за кількісно-якісним спрямуванням витрат на виробництво (витрати на збільшення кількісних показників (обсягів) виробництва; витрати на поліпшення якісних показників виробництва). Для ПП "Аркадія" важливо виокремлювати наступні витрати: за стадіями виконання сільськогосподарських робіт (витрати на передпосівний обробіток ґрунту;

витрати на посіви сільськогосподарських культур і догляд за ними; витрати на збирання таких культур та зачищення полів); за процесами виробництва продукції тваринництва (витрати на доставку, підготовку до годівлі та роздавання (випас) кормів; витрати на утримання тварин і птиці у приміщеннях, на пасовищах; витрати на отримання продукції тваринництва та доведення її до стандартних кондицій). Наведено рекомендації щодо оптимізації витрат підприємства, а саме:

- впровадження безвідходної технології виробництва, застосування ресурсозберігаючих технологій. Це забезпечить економію матеріалів та енергії;
- використання інноваційного обладнання, що забезпечить виготовлення продукції в короткі строки;
- зниження витрат на оплату праці шляхом компенсації частини заробітної плати наданням працівникам соціальних пільг (безкоштовного харчування, розширеного медичного страхування).

Запропоновано існуючий перелік способів амортизації доповнити способами прогресивної амортизації та комбінацією декількох способів; застосовувати не річні, а місячні норми амортизації, при визначенні яких термін корисного використання буде вимірятися в місяцях; суми амортизації за кожний рік експлуатації об'єкта, що розраховані способами прискореної амортизації згідно з П(С)БО 7, збільшувати на відсоток відхилення вартості, що амортизується, від суми накопиченого наприкінці терміну корисного використання зносу, оскільки обраний спосіб амортизації має якомога точніше відображати ступінь зменшення втілених в об'єкті економічних вигод.

Також було досліджено первинні документи для обліку відпуску матеріалів на підприємство.

Досліджено, що виробнича собівартість основних видів продукції сільського господарства, які вирощує агропромислове підприємство «Аркадія» за досліджуваний період збільшилась, що є негативною тенденцією, однак в на фінансовий результат підприємства це значно не вплинуло. В 2015р.

собівартість продукції збільшилась на 24675,0 тис. грн., або на 41,06% у порівнянні з 2014р., в якому її значення дорівнювала 60091 тис. грн.

Проаналізовано, що динаміка зміни абсолютної суми витрат свідчить про їх збільшення протягом 2013-2015 рр. на досліджуваному підприємстві: на 23,31% у 2014 р., та зростання у 2015 р. на 51,11%.

Було проаналізовано, що найбільшу частку в структурі загальних операційних витрат на ПП «Аркадія» займають матеріальні витрати, які у 2013 році становили 24489 тис. грн, а у 2015 зросли на 18070 тис. грн. у порівнянні із 2014 роком та склали – 48630 тис. грн. Слід також відмітити показник амортизації, частка якого у структурі витрат 2015 року складає 6,63%, що на 3, 11% менше, ніж у 2013 році. Найменшу питому вагу займали витрати на соціальні заходи: у 2013 році цей показник склав 910 тис. грн, у 2014 році – 1012 тис. грн, а у 2015 році зріс на 79 тис. грн та становив 1091 тис. грн.

Розраховано, що за останні три роки, найбільшу питому вагу у собівартості продукції сільського господарства займають матеріальні витрати. Найбільша їх частка спостерігається у 2015 р. – 81,4 %, а в 2013 р. – 76,4 %.

Амортизаційні відрахування в 2014р. склали 3804 тис. грн., що на 681 тис. грн. більше ніж 2013р. Станом на 2015р. амортизація дорівнювала 3957 тис. грн., що на 153 тис. грн. більше ніж в попередньому році.

Також прослідковується динаміка збільшення витрат на оплату праці. Протягом аналізованих років витрати збільшилися на 589 тис. грн у 2014р. і на 1362 тис. грн. у 2015р.

Інші операційні витрати у питомій вазі становлять найменший показник. У 2013р. він дорівнював 3,1%, у 2014р. він зменшився на 0,6%, що становить 1025 тис. грн. Проте в 2015р. питома вага показника зросла на 0,1% у порівнянні з 2014р.

Зазначено, що керівництво товариства ПП «Аркадія» прийняло рішення дотримуватися мінімально дозведеного рівня оплати праці, коливання фонду заробітної плати пояснюється змінами в законодавстві та зміною кількості працівників.



Здійснення контролю та аудиту за формуванням витрат потребує чіткої організації і взаємодії економічних та технічних служб. Тому вирішенню питань контролю в системі управлінського обліку має допомогти чітка підготовча робота, яка передбачала б: вивчення стану контролю взагалі і його функціонування в системі управлінського обліку, зокрема; визначення конкретних виконавців як з боку бухгалтерії, так і працівників інших економічних і технічних служб; уточнення об'єктів контролю і перегляд посадових інструкцій і функціональних обов'язків відділів, служб і конкретних виконавців, відбір і удосконалення системи показників об'єктів, що підлягають контролю і оперативному регулюванню на виробничих процесах, упорядкування первинної документації з обліку витрат на виробництво за нормативною системою, вироблення чіткої методики контролю, визначення джерел інформації і інформаційної бази контролю, призначення керівників і виконавців.

Істотного зниження собівартості продукції на підприємстві можна досягти тільки за рахунок розробки й реалізації комплексної програми зниження витрат, що повинна бути постійно діючою й періодично коректуватися з урахуванням змінюваних обставин.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С.Андрющенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3–7.
2. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посібник / П. Й. Атамас. 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : ЦУЛ, 2010. – 392 с.
3. Бачинський В. І. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посібник / В. І. Бачинський, П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, Т. В. Попітєч. – Львів: Магнолія – 2006, 2010. – 319 с.
4. Безруких П.С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П.С. Безруких. –М.: Фінанси, 2005. – 320 с.
5. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку [підручник] / М. Т. Білуха. – К.: 2008. – 692 с.
6. Блакита Г. В. Бухгалтерський облік: практикум: навч. посібник / Г. В. Блакита, Н. О. Ромашевська. – К.: ЦУЛ, 2010. – 152 с.
7. Бланк, И. А. Словарь-справочник финансового менеджера [Текст] / И. А. Бланк. – К.: Ника – Центр, 1998. – 19 с.– ISSN126-4453-67-1.
8. Бородкін О. Проформування обліку собівартості продукції заринкових умов / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4.
9. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 2. – Житомир: ЖДТУ, 2009.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.

11. Бутинець, Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1. – С.11-15.
12. Бухгалтерський практикум : фінансова звітність – 2014 // Щомісячний додаток до журналу Вісник Міністерства доходів і зборів України. –2014.
13. Бухгалтерський фінансовий облік в Україні: навч.посіб. для студент.вищ.навч.закл./ В.М.Домбровський, Бондар М.І., Свідерський Є.І. [та ін.]); за ред. В.М.Домбровського. – К: А.С.К., 2009. – 976 с.
14. Верига Ю. А. Звітність підприємств : навч. посібник. / Ю. А. Верига, З. М. Левченко, І. Д. Ватуля. – 2-ге вид., доповн. і перероб. – К. : Центр навчальної літератури, 2008. – 776 с.
15. Верига Ю. А. План рахунків бухгалтерського обліку : навч. посібник / Ю. А. Верига, Г. І. Зима, Н. О. Кулявець. – К. : ЦУЛ, 2010 . – 176 с.
16. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні : монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К. : Алерта, 2013. – 366 с.
17. Гладких Т. В. Проблеми бухгалтерського обліку : навч. метод. посібник / Т. В. Гладких, Г. І. Зима, М. О. Любимов. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2012. – 136 с.
18. Гладких Т. В. Фінансовий облік: навч. посібник / Т. В. Гладких – Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.
19. Гоголь Т. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних вимог: наслідки для підприємств малого бізнесу / Т. Гоголь //Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №7. – С. 3–11.
20. Грещак, М. Г. Управління витратами [Текст]: навчально-методичний посібник / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба – К.: КНЕУ, 2006. – 131 с. – ISBN966-6783-22-9.
21. Грицай, О. І. Сутність витрат промислового підприємства [Текст] / О.

- І. Грицай // Фінансипідприємств. – 2010. – № 5. – С.34-37.
22. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154–160.
23. Дроб'язко, С. І. Методичні основи управління витратами підприємства [Текст] / С. І. Дроб'язко// Економіка підприємства. – 2010. – № 1. – С. 57-59.
24. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник : [близько 8000 понять і термінів] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Київ : Знання, 2007. – 1072 с.
25. Ивашкевич, В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 5. – С.15–18.
26. Камлик М. І. Економічна безпека підприємницької діяльності. Економіко-правовий аспект: навчальний посібник / Камлик М. І. — К.: Атіка, 2005. — 432 с
27. Кириченко О. А. Проблеми управління економічною безпекою суб'єктів господарювання: [ монографія ] / О. А. Кириченко, В. С. Сідак та ін. — К.: УЕП «КРОК», 2008. — 403 с.
28. Когут, У.І. Критерії класифікації витрат підприємства [Текст] / У.І. Когут // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та розвитку. – Л. : Львів. Політехніка. – 2008. –С.43-49.
29. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка / В.Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції (26–27 листопада 2009 р., м. Київ). – К.: МІБОКНЕУ, 2009. – С.129–131.
30. Коміренко В. Бухгалтерський облік витрат та виробництво продукції рослинництва / В. Коміренко // Все про бухгалтерський облік. – № 4 – 2009. – С.56–62.
31. Кононенко М.П. Обґрунтування оптимізації нормативних витрат на виробництво

- сільськогосподарської продукції/М.П.Кононенко//Економіка АПК.–2009.–№6.– С.31–41.
32. [Конституція України](#) від 28.06.1996р. № 254к/96-ВР (із змінами, внесеними згідно із Законами) / [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>
33. Котляров, С.А. Управление затратами: учебное пособие [Текст] / С. А. Котляров – СПб.: Питер, 2001. – 160 с. – ISBN 216-8901-22-4.
34. Крупка, Я. Д. Облік як основа контролю витрат за місцями їх виникнення та сферами / Я. Д. Крупка, В. Я. Фаріон // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції : зб. наук. праць. – 2010. – № 4. – С. 168-179.
35. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку: навчальний посібник. – К.: Алерта, 2007. — 223 с.
36. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 696 с.
37. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: Підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2011. – 670 с.
38. Макконел К.Р. Экономикс: принципы, проблемы, политика [Текст] / К.Р. Макконел, С.Л. Брю. – М.: ИНФРА-М, 2003. –972с. – ISBN 5-16-000928-0.
39. Маренич Т.Г. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19–25.
40. Фаріон, В. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі / В. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 159-162.
41. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності підприємства. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22 грудня 2008р. № 1524.

42. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MF13020.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13020.html)
43. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою-2011рік) редакція станом на 12.03.2013 р.[Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010).
44. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку : дис. Канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. М. Мінаєва. – Харків, 2007. – 201с.
45. Мних, Є. В. Економічний аналіз [Текст]: підручник / Є. В. Мних. – К. : Центр навчальної літератури, 2007 – 412 с. – ISBN 966-7767-29-9.
46. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно з вітчизняним законодавством : подальший розвиток і шляхи вдосконалення / О. А. Мошковська // Вісник Житомирського держ. тех. ун-ту. Сер. «Економічні науки». – 2009. – № 3 (49). – С. 85–88.
47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384>
48. Ночовна, Ю.О. Класифікація витрат за елементами статтями: сучасний стан і проблеми [Текст] / Ю. О. Ночовна // Вісник Львівської комерційної академії. – 2011. – № 35. – С. 228-231.
49. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 201с.
50. Орлів М. С. Фінансовий облік: навч. посібник / М. С. Орлів, С. В. Хома; за ред. В. К. Орлова. – К.: ЦУЛ, 2010. – 510 с.
51. Осовська Г. В. Економічний словник [уклад. Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський]. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
52. Партин, Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні

- засади, методи та інструментарій [Текст]: монографія / Г. О. Партин – К.:УБС НБУ,2008. –219с. – ISSN344-4563-87-9.
53. Петров В.М., Токар А.В. Методичні підходи до формування собівартості сільськогосподарської продукції та її вплив на ефективність виробництва / В.М. Петров, А.В. Токар // Економіка АПК. – 2008. – № 10. – С.55–60.
54. Пилипенко І. І. Облік, контроль та аналіз: словник – довідник: навч. посіб. / І. І. Пилипенко, В. П. Пантелеєв, В. О. Шевчук та ін.; За ред. проф. В. П. Пантелеєва, В. О. Шевчука. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011 – 368 с.
55. Плиса В. Й Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. Й. Плиса, З. П. Плиса. – 2-ге вид., переробл. й доповн. – К.: Каравела, 2011. – 520 с.
56. Податковий кодекс України [Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI]: за станом на 15.11.2013 р. [Електронний ресурс] / Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – С.112. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 15.11. 2013 р.).
57. ПП «Аркадія» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.anyfoodanyfeed.com/ru/companies/company/5041/>
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>– 13.04.2013. – Назва з екрану.
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства України від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями) / [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
61. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. №3125-XII

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.
62. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України : від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
63. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень : Закон України : від 24.10.2013 р. № 657-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/657-18>
64. Про державну статистику : Закон України : від 17.09.1992 р. № 2614-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
65. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
66. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1996 р. №88. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
67. Про оплату праці: Закон України: від 20.04.95 № 144/95-ВР / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>
68. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций / В. П. Савчук. – К. : Максимум, 2001. – 600 с.
69. Селезньов С. І. Курс бухгалтерського обліку в промисловості. Книга / С І. Селезньов, А. А. Тарбеев. – М.: Статистика, 2005. – 272 с.
70. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.



71. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнар. зб. наук. пр. – 2009. – Вип. 1 (13). – С. 163–165.
72. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. — К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.
73. Сук Л. Склад та класифікація витрат на підприємствах / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 20. – С.46–49.
74. Сухарева, Л. А. Контролінг – основа управління бізнесом [Текст] / Л. А. Сухарева, С.Н. Петренко – К.: Ника-центр, 2005. – 208 с. –ISBN 1562-0905.
75. Тігова Т. М. Аналіз фінансової звітності : навч. посіб. / Т. М. Тігова, Л. С. Селіверстова, Т. Б. Процюк.– К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 268 с.
76. Турило А. М. Управління витратами підприємства: навч. посіб. / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, А. А.Турило. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
77. Управління системою фінансової безпеки підприємства: автореф. дис. к.е.н.: 21.04.02 [Електронний ресурс] / Ю. Г. Кім; Вищ. навч. закл. «Університет економіки та права «КРОК». — К.: 2009. — 21 с. — укр. — Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>
78. Управління фінансово-економічною безпекою: навчальний посібник. / [Кириченко О. А., Лаптев С. М., Пригунов П. Я., Захаров О. І. та ін.] ; за ред. чл.-кор. АПН України, к.ю.н, д.і.н, професора Сідака В. С. – К.: Дорадо-Друк, 2010. — 480 с.
79. Цал-Цалко, Ю. С. Витрати підприємства: навч. посіб. [Текст] / Ю. С. Цал-Цалко. – К. :ЦУЛ, 2002. – 374 с. – ISBN966-7938-89-1.
80. Чацкіс Ю. Д. Організація бухгалтерського обліку: навч. посібник / Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейер, О. А. Наумчук І. О. Власова . – К. : ЦУЛ, 2011. – 564 с.

81. Череп А. В. Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.04 / А. В. Череп. – К., 2008. – С. 38.
82. Шило В. П. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії: навч. посібник / В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна. – К.: Кондор, 2011. – 172 с.
83. Шпанковська Н. Г. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій: навч. посібник / за ред. К. Ф. Ковальчука. – К. : ЦУЛ, 2012. – 328 с.
84. Щодо застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності : Лист Міністерства фінансів України : від 06.03.2012 р. №31-08410-07-29/5792 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/treasury/2853-5792.html>
85. Энтони, Р. Дж. Учет : ситуации и примеры [Текст] / Р. Дж. Энтони – М.: Финансы и статистика, 1993. – 557с. – ISSN 966-4783-29-1.
86. Фаріон В. Деякі аспекти класифікації та обліку матеріальних витрат на підприємствах спиртової промисловості / В. Фаріон // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. Сер. Економічні науки. – 2009. – № 27. – С. 108-112.
87. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б.И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. - №1. – С.8.
88. Безруких П.С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П.С. Безруких. – М.: Фінанси, 2005. – С.205.
89. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / В.Е. Ластовецкий. – М.: Финансы и статистика, 1998. – С.106.
90. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. С англ./ Под. Ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – С.420.
91. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – С.213.

92. Управленческий учет / под. ред. В.Паля и Р.Вандер Вила. – М.: ИНФРА – М,1997. – С.122.
93. Наумчук О.А. Теоретичні і практичні аспекти переоцінки основних засобів у бухгалтерському обліку. Торгівля і ринок України. Тематичний збірник наукових праць з проблем торгівлі і громадського харчування. Випуск 13. Том 3 / Відп. ред. О.О.Шубін. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2002. - С. 369 – 375.
94. Фаріон, В. Я. Олік витрат на оплату праці в спиртовій промисловості / В. Я. Фаріон // Економіка і регіон. – 2010. – № 1. – С. 191-194.
95. Фаріон, В. Управління витратами в умовах автоматизації обліку на підприємствах спиртової промисловості / В. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2008. – Вип. 3 (19). – С. 321-323.