

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЧОРТКІВСЬКИЙ ІНСТИТУТ ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ

Кафедра обліку і аудиту

Пояснювальна записка

до дипломної роботи

Освітньо-кваліфікаційний рівень „магістр”

на тему

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

Виконала студентка групи ОПзм – 51

Спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит

Магістерська програма – Облік і аудит у
промисловості”

СТЕБЕЛЬСЬКА Галина Зіновіївна

Керівник:

к.е.н., доцент Довбуш А.В.

Рецензент:

(прізвище та ініціали)

ЧОРТКІВ – 2013

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА	8
1.1. Економічне тлумачення поняття „витрат” в різних системах обліку	8
1.2. Класифікація витрат виробництва для потреб бухгалтерського обліку.....	14
1.3. Склад витрат виробництва промислового підприємства.....	21
Висновки до розділу 1.....	30
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА	32
2.1. Організація та методика обліку витрат на придбання сировини	32
2.2. Облік витрат на виробництво і вихід продукції за національними стандартами.....	45
2.3. Узагальнення витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції	51
Висновки до розділу 2.....	64
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ШЛЯХИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ	66
3.1. Аналіз витрат виробництва та собівартості продукції.....	66
3.2. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього аудиту витрат виробництва.....	77
3.3. Шляхи удосконалення обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва за допомогою використання інформаційних технологій.....	83
Висновки до розділу 3.....	93
ВИСНОВКИ	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	98
ДОДАТКИ	107

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Гіперінфляція, загальне падіння виробництва, недосконалість законодавчої бази та системи контролю, безгосподарність та невміла конверсія, що мали місце на початковому етапі становлення державності в Україні призвели до того, що більша частина державних підприємств та новостворених з них акціонерних товариств, опинились в досить складному економічному становищі.

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 витратвиробництва 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, Б.І. Валусь, К. Друри, В.П. Завгородній, Г.С. Корнійчук, Є.В. Мних, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, А.Д. Шеремет та інші.

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 з спрямованих на їх вдосконалення.

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

- уточнити визначення поняття „витрати” як економічної категорії;
- розробити пропозицій щодо удосконалення методики обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва за умови функціонування інформаційних систем підприємства;
- удосконалити класифікацію витрат виробництва відповідно до вимог управління та обґрунтувати їх склад;
- дослідити впливу зовнішніх та внутрішніх факторів на систему побудови обліку, аналізу, аудиту та управління витратами виробництва;

- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку витрат виробництва;
- визначити організаційно-методичні аспекти аналізу і аудиту витрат виробництва.

Об'єкт дослідження. Об'єктом дослідження вибрано чинну систему обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва. Для дослідження обрано державне підприємство „Чортківський комбінат хлібопродуктів”.

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

Методи дослідження. Процес дослідження проводився із застосуванням діалектичного підходу до вивчення сучасного стану обліку, аналізу та аудиту 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 наступні 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 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 ДП „Чортківський КХП” 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 витрат виробництва.

Окремі пропозиції розглянуті та прийняті до впровадження у практику і пройшли апробацію на ДП „Чортківський КХП”.

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 витрат виробництва розкрита у другому розділі.

Третій розділ роботи присвячено обґрунтуванню методики аналізу і аудиту витрат виробництва та визначенню шляхів їх удосконалення.

Загальний обсяг дипломної роботи 118 сторінок. Робота містить 4 таблиці, 4 ілюстрації, 9 додатків. Список використаних джерел складається з 102 найменувань поданих на 9 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

1.1. Економічне тлумачення поняття „витрат” в різних системах обліку

Формування витрат виробництва є основним і одночасно найбільш складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств охопленого системою бухгалтерського обліку. Саме від його ретельного вивчення і успішного практичного застосування буде залежати рентабельність виробництва і окремих видів продукції, виявлення резервів зниження собівартості продукції, визначення цін на продукцію, обчислення національного доходу у межах країни, розрахунок економічної ефективності від впровадження організаційно-технічних заходів, а також обґрунтування рішень стосовно виробництва нових видів продукції.

Облік витрат виробництва і калькулювання собівартості займає домінуюче місце у загальній системі бухгалтерського обліку. В умовах самостійного планування самими підприємствами номенклатури продукції і вільних цін, застосування чинної системи оподаткування, збільшується значимість методично обґрунтованого обліку витрат і калькулювання собівартості виробленої одиниці продукції.

Питанням системи обліку витрат і калькування собівартості готової продукції займалися бухгалтери ще з давніх часів, одночасно з тим і недооцінювали його значення. Проти калькуляції висувалося багато заперечень, з яких особливо слід відзначити виняткові і суто індивідуальні особливості кожного підприємства, що робить обчислену величину собівартості неспівставленою і нетиповою за місцем і часом, а внаслідок цього і непридатною для здійснення аналізу.

Характеризуючи витрати з бухгалтерської точки зору можна визначити, що вони включають тільки конкретні витрати ресурсів. У подальшому є сенс

тракувати 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 [37].

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” [70].

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” [78].

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” [70].

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.

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 [78].

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” [93, 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 за рахунок певного збільшення цін на інші товари, однак неможливо реалізовувати товари за цінами нижче цього рівня [33, с.256].

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 [34, с.252].

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 [27, с.268].

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) [92, с.349].

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 загальновиробничих витрат;
- понаднормових виробничих витрат.

Докладний склад витрат, що включаються до собівартості реалізованої продукції наведено у додатку А.

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

На зернопереробних підприємствах виробнича собівартість виражає поточні витрати у грошовій формі, пов’язані з використанням сировини (зерна), вітамінів, мікроелементів, антибіотиків, матеріалів, палива і енергії, праці, необоротних активів виробничого призначення та інші витрати на виробництво продукції. Виробнича собівартість формується шляхом групування собівартості, яка утворюється в цехах основного виробництва (цехова собівартість). Повна або комерційна собівартість продукції включає виробничу собівартість і витрати на збут готової продукції.

Склад витрат, які включалися до собівартості продукції зернопереробних підприємств, регламентувався Інструкцією з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції підприємств борошномельно-круп’яної та комбікормової промисловості (далі Інструкція) [45].

Згідно з П(С)БО 16 „Витрати”, зміст окремих статей витратив свою чинність. Так, згідно Інструкції, до собівартості реалізованої продукції включалися витрати на освоєння нових і реконструйованих підприємств та цехів з початку їх експлуатації, а також витрати на відтворення та капітальний ремонт основних засобів, що суперечить п.14 П(С)БО 7 „Основні засоби”, де накопичена сума витрат, пов’язаних з поліпшенням основних засобів, яке призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від його використання, обліковується на рахунку „Капітальні інвестиції”.

До собівартості реалізованої продукції включалися витрати на управління (адміністративні витрати), що також суперечить п.17 П(С)БО 16 „Витрати”.

Також в Інструкції не розмежовувалися чітко статті, які включалися до виробничої собівартості, а які до повної собівартості, зокрема це стосується витрат на збут продукції. Отже, галузева Інструкція втратила свою практичну

значимість і потребує реформування відповідно з чинною нормативною базою, зокрема перегляду складу витрат, які включаються до собівартості продукції.

У промисловості в цілому і окремих її галузях структура собівартості неоднакова і залежить від специфіки виробничої діяльності. Найбільша питома вага відповідних витрат у складі собівартості продукції визначає до якого виду відноситься галузь. Класифікація галузей на матеріало-, енерго-, і трудомісткі має значення при виявленні тих ресурсів, які займають найбільшу питому вагу у витратах і економія яких особливо важлива для зниження собівартості продукції.

Борошномельно-круп'яна промисловості відносяться до групи матеріаломістких галузей, тобто характеризуються високою питомою вагою матеріальних витрат, головним чином вартості сировини. Підвищення ефективності використання сировини та зменшення витрат на основні матеріали є вирішальним джерелом зниження собівартості продукції зернопереробного виробництва.

У борошномельній промисловості важливе значення у зниженні собівартості продукції належить ступеню використання зерна, показником якого є вихід готової продукції з кількості сировини, що надійшла у переробку. Поряд з цим, не менш важливе значення приділяється тому, за якою ціною оцінювати відпущене зерно у переробку та його залишки на кінець звітного періоду.

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті згідно п.16 П(С)БО 9 „Запаси” їх оцінка здійснюється за одним із таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Не виключається одночасне застосування відразу декількох методів оцінки лише з одним обмеженням: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів. Тобто, допустима ситуація, коли в обліку підприємства різні запаси оцінюватимуться по-різному, якщо є можливість підтвердити різницю в умовах їх використання.

Конкретний механізм використання того чи іншого методу оцінки вартості запасів залежить від системи обліку запасів, яка прийнята на підприємстві.

Отже, правильне трактування економічного змісту собівартості має принципове значення при визначенні номенклатури витрат, які включаються до неї, і тих, які покриваються за рахунок інших джерел. Саме від цього, залежить об'єктивність обчислення такого важливого економічного показника як прибуток. Проблема формування собівартості продукції вимагає уточнення як на науковому так і на методологічному та законодавчому рівнях питань щодо повноти оприбуткування виробленої продукції, обліку її якості, складу виробничих витрат та їх класифікації, методики калькуляції тощо.

1.2. Класифікація витрат виробництва для потреб бухгалтерського обліку

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

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

Класифікація виробничих витрат дає можливість отримати сукупність об'єктивно існуючих групвань, які розкривають внутрішню структуру,

процеси 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.

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.

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, які отримані 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).

Для досліджуваного нами, державного підприємства „Чортківський комбінат хлібопродуктів” (далі – Чортківський КХП), дуже важливе значення має класифікація витрат, які включаються до собівартості реалізованої продукції. 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.

Отже, нормативно-законодавча база чітко регламентує основні питання щодо визначення витрат та їх віднесення на собівартість продукції, проте не обмежує 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 з

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 [23, с.201].

Група економістів П.С. Безруких, А.Н. Кашаєв та І.П. Комісарова за основу своєї номенклатури беруть функціональне призначення та техніко-економічний зміст витрат [9-10].

Групування витрат за факторами виробництва належить В.Є. Ластовецькому [56]. Продовження такого підходу розглядає М.С. Пушкар та пропонує групувати витрати за економічною однорідністю і стадіями відтворювального процесу та групами статей факторів виробництва [85].

Професор В.В. Сопко надає поглиблену класифікацію витрат для побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського обліку [92, 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.

Аналізуючи класифікацію витрат на виробництво продукції, яку застосовує ДП „Чортківський КХП”, можна зробити висновок, що вона у деякій мірі не відповідає сучасним вимогам обліку витрат.

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 розвиненою 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 [34, с.31].

Деякі автори вважають доцільним одночасно здійснювати групування витрат як за суб'єктами так і за видами діяльності [35; 58; 90; 96; 100].

Українські науковці С.Ф. Голов та В.І. Єфіменко головним об'єктом аналізу в процесі управління вбачають 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 [28, 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 [95, с.122].

У міжнародній практиці обліку витрат, насамперед нагромаджується інформація з трьох категорій витрат: витрати на робочу силу, матеріали, накладні витрати. Після систематизації витрати розподіляються за напрямками обліку: по-перше, для визначення собівартості виготовленої продукції і отриманого прибутку; по-друге для прийняття управлінських рішень; по-третє, для здійснення процесу контролю та регулювання [34, с.32].

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).

Класифікація витрат на виробництво продукції на досліджуваному підприємствами повинна включати групування витрат:

- за місцем виникнення;
- за способом віднесення на собівартість;
- за відношенням до обсягу виробництва;
- за періодичністю виникнення витрат;
- за економічними елементами;
- за статтями калькуляції;
- за часом отримання вигоди.

Облік витрат діяльності на ДП „Чортківський КХП” здійснюється структурними підрозділами за видами діяльності – основне виробництво та допоміжне виробництво.

Під основним виробництвом розуміють частину виробничого процесу, в якому безпосередньо здійснюється виготовлення продукції. На даному підприємстві, до основного виробництва належать цехи, в яких здійснюється підготовка зерна до помелу, переробка його на борошно (помельне відділення) і крупу; лінії по підготовці сировини, її обробці, вибою борошна, крупи; фасування борошна і крупи в дрібну тару. До основного виробництва належать також роботи, пов’язані з переміщенням готової продукції у цехові склади.

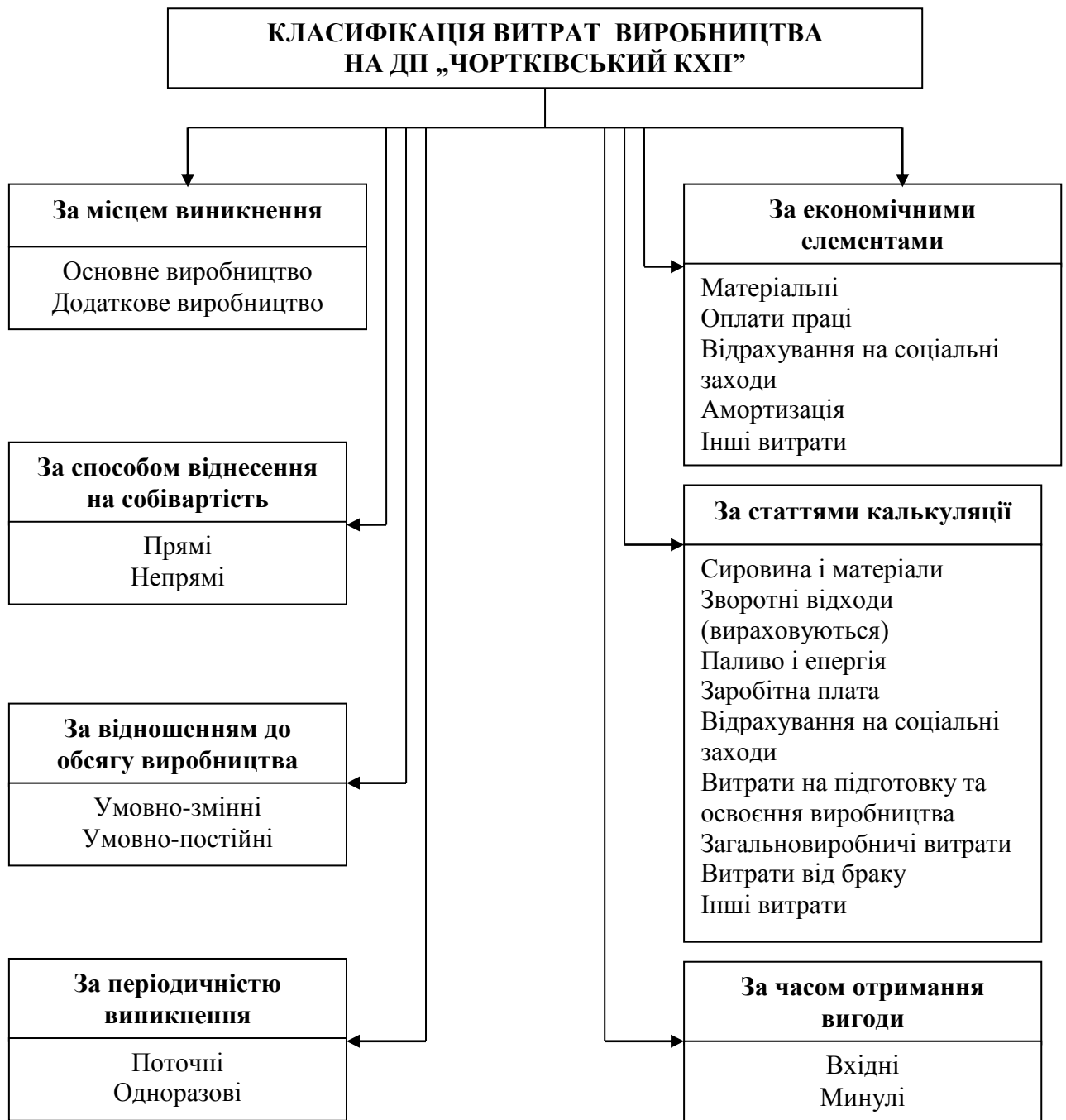


Рис. 1.1. Класифікація витрат виробництва на ДП „Чортківський КХП” для потреб бухгалтерського обліку

До допоміжного виробництва належить частина виробничої діяльності, необхідна для обслуговування основного виробництва і безперебійного випуску продукції, відмежована у вигляді окремих структурних підрозділів підприємства. Типовими підрозділами допоміжного виробництва є ремонтні

цехи, енергетичні цехи, що забезпечують виробництво електроенергією, парою та іншими енергоносіями, загальнозаводський транспорт.

Облік витрат допоміжних цехів ведеться у тому ж порядку, що і в цехах основного виробництва, і визначає собівартість одиниці продукції, робіт, послуг. Витрати допоміжних цехів розподіляються по цехах основного виробництва та інших структурних підрозділах виходячи з обсягу продукції та послуг, що споживаються. При цьому, слід мати на увазі, що витрати допоміжного виробництва включаються у зведений облік виробничих витрат, а в частині, що входить у собівартість продукції, виключаються як внутрішній оборот.

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. Склад витрат виробництва промислового підприємства

Важливим фактором отримання достовірних даних про собівартість продукції та фінансові результати діяльності підприємства є визначення складу витрат виробництва. Тому, для повноти проведеного дослідження, необхідно дослідити склад витрат виробництва ДП „Чортківський КХП” відповідно до наведеної в попередньому пункті класифікації.

За способом включення до собівартості продукції витрати поділяють на прямі та непрямі.

До прямих витрат включаються витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції:

- сировина;
- основні матеріали;
- основна заробітна плата виробничого персоналу;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація виробничого обладнання;
- інші витрати.

Непрямі витрати пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (загальновиробничі), і підлягають розподілу за нормативом тільки постійні загальновиробничі витрати. Більш детально їх буде розглянуто при переліку калькуляційних статей.

Для досліджуваного підприємства вагоме значення має групування витрат за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат. Таке групування витрат дає змогу виявити залежність між використанням підприємством виробничих потужностей, трудових і матеріальних ресурсів та відповідними витратами. Таким чином, можна встановити оптимальне співвідношення між результатами виробництва і його витратами, виявити резерви зниження собівартості, дати оцінку доцільності проведення тих або інших організаційно-технологічних заходів.

За відношенням до обсягу виробництва, розподіляти витрати доцільно на умовно-змінні та умовно-постійні.

До умовно-змінних належать витрати, розмір яких збільшується або зменшується відповідно до змін обсягу випуску продукції. На даному підприємстві до такого виду витрат відносяться:

- сировина;
- основні матеріали;
- допоміжні матеріали;
- паливо та енергія на технологічні цілі;
- тара і тарні матеріали;
- заробітна плата виробничих робітників та нарахування на заробітну плату.

Умовно-постійні витрати, на відміну від умовно-змінних, не залежать безпосередньо від кількості продукції що випускається і не підлягають значним змінам при збільшенні або зменшенні обсягу виробництва. До цих витрат відносяться:

- амортизаційні відрахування;
- адміністративні витрати;
- інші витрати.

Поділ витрат на постійні і змінні покладено в основу розрахунків критичної точки обсягів виробництва, аналізу порогів рентабельності, конкурентоспроможності продукції виробленої підприємством і в кінцевому результаті при виборі економічної політики підприємства.

Витрати виробництва в залежності від періоду виникнення і віднесення на собівартість продукції розподіляються на поточні та одноразові.

Поточними витратами вважаються постійні або ті, які мають періодичність менше місяця.

До одноразових витрат відносять однократні, періодичність яких більше місяця, і які забезпечують процес виробництва протягом тривалого часу.

На ДП „Чортківський КХП” до одноразових витрат включаються:

- витрати на освоєння введених в експлуатацію нових і реконструйованих підприємств, цехів і виробництв (пускові витрати);
- витрати на переведення підприємств на випуск нової продукції або на переробку іншої культури зерна, яка потребує додаткових витрат на зміну і переоснащення технологічного процесу тощо.

Ці витрати включаються до собівартості продукції щомісячно рівними частками до закінчення встановленого строку списання незалежно від розміру виконання виробничої політики підприємства.

Згідно П(С)БО 16 „Витрати”, як про це зазначено у попередньому пункті, підприємство „Чортківський КХП” здійснює класифікацію витрат за наступними елементами:

- матеріальні витрати;

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація необоротних матеріальних активів;
- інші витрати (за видами витрат).

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.

До складу елемента „Витрати на оплату праці” включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента „Відрахування на соціальні заходи” включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента „Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента „Інші операційні витрати” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище.

Як зазначалося раніше, за допомогою елементів витрат, на досліджуваному підприємстві, неможливо точно визначити собівартість окремих помелів і сортів продукції, для цього витрати класифікують за статтями витрат. Проте, деякі автори вважають, що саме таке групування не

враховує в належній мірі призначення і функціональної ролі окремих видів витрат [68, с.43].

Зміст калькуляційних статей витрат для дослідженого підприємства наступний:

- сировина і матеріали (за вирахуванням зворотних відходів);
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- заробітна плата виробничих робітників;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати на підготовку та освоєння виробництва;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші витрати.

У статтю „Сировина і матеріали” включаються витрати на сировину і матеріали, які утворюють основу продукції і є необхідними компонентами при її виготовленні. По зазначеній статті на даному борошномельному підприємстві відображають: вартість зерна, що переробляється на борошно, і вартість вітамінів, що вводяться для його збагачення; вартість зерна, що переробляється на крупу; зерноsumіші, висівок, борошна та інших побічних продуктів борошномельного виробництва.

Вартість зерна, висівок і борошна, побічних продуктів борошномельного підприємства „Чортківський КХП”, що списуються на виробництво, визначається за договірними цінами з урахуванням витрат по отриманню. При цьому, вартість зерна визначається по зазначених цінах з урахуванням його якості.

У статті „Сировина і матеріали” відображається також вартість таких матеріалів для затарювання готової продукції (нитки, етикетки тощо, а при калькуляції собівартості розфасовки борошна і крупи в дрібну тару – вартість тари, крім зворотної, і пакувальних матеріалів). Сюди ж відносяться вітаміни для збагачення борошна.

Не відноситься на вартість сировини вартість тари, яка підлягає поверненню постачальникам. Витрати на відшкодування зносу зворотньої тари відносяться на вартість сировини і матеріалів, що надійшли в цій тарі.

До вартості сировини і матеріалів додаються витрати по їх отриманню: витрати, пов'язані з доставкою і розвантаженням сировини та матеріалів на склади підприємства або безпосередньо в засипну яму.

До витрат по доставці відносяться: вартість залізничного тарифу сировини, що надходить на підприємство, вартість автоперевезень сировини з прирейкових складів і баз, що розташовані в межах одного населеного пункту, до неприрейкових складів чи елеваторів підприємства. Навантаження зерна хлібоприймальними підприємствами для переробки здійснюється за рахунок витрат обігу.

На витрати з отримання сировини відноситься також вартість розвантажувальних робіт, які виконуються для промислових цехів підрядним способом сторонніми організаціями; втрати сировини і матеріалів у дорозі в межах норм природних втрат.

Витрати по утриманню елеваторів і механізованих складів сировини на млинах також відносяться на витрати по отриманню сировини-зерна.

Із витрат на сировину і матеріали, які включаються до собівартості продукції, виключається вартість зворотніх відходів.

До статті „Паливо і енергія” включаються витрати на всі види палива й енергії, які безпосередньо витрачаються в процесі виробництва продукції. До таких витрат належать: пара для кондиціонування зерна і пропарювання крупи, вода для миття зерна, паливо для сушарок, що входять у схему технологічного процесу.

Вартість купованого палива обраховується виходячи з його кількості, що споживається, і вартості 1 тонни. Витрати з отримання палива збільшують його вартість. Вартість купованої води і пари, що використовуються на технологічні потреби, обраховуються виходячи з вартості 1 куб. м води або 1 т пару та їх кількості, необхідної для ведення технологічного процесу.

Витрати на енергію (води, пару), що виробляється енергетичними цехами підприємств, включаються до собівартості продукції цих підприємств за цеховою собівартістю енергії. Загальна сума витрат цих цехів розподіляється пропорційно кількості відпущеної енергії між основним підприємством та іншими цехами-споживачами. Не включається у витрати по зазначеній статті вартість рушійної електроенергії, яка буде відображатися за статтею „Витрати на обслуговування та управління виробництвом”.

У статті „Витрати на оплату праці” враховується основна заробітна плата виробничих робітників безпосередньо пов’язаних з виготовленням продукції. На „Чортківський КХП” по цій статті відображається заробітна плата всіх робітників зерноочищувального, розмельного, рушійного і вибійного відділків.

Не відображається по цій статті заробітна плата ремонтних робітників (ремонтних бригад), які обслуговують обладнання і належать до складу бригад основних цехів; вантажників та інших робітників, зайнятих на внутрішньозаводському переміщенні вантажу (на подачі сировини у виробництво і передачі продукції з виробництва у склади); робітників технологічних цехів на планово-попереджувальному і поточному ремонті.

До статті „Відрахування на соціальні заходи” належать відрахування на соціальне страхування в пенсійний фонд, фонд зайнятості за встановленими нормами від витрат на оплату праці виробничих робітників тих видів оплати, на які ці внески нараховуються.

До витрат, що включаються у статтю „Витрати на підготовку та освоєння виробництва” належать:

- витрати на освоєння нових підприємств, виробництв і цехів (пускові витрати);
- витрати на підготовку та освоєння нових технологічних процесів, що вимагають додаткових витрат на зміну і переоснащення технологічного процесу.

До пускових витрат належать витрати на налагоджувальні роботи і комплексне апробування обладнання в пусковий період, що настає після

завершення будівництва та монтажу обладнання і закінчується прийманням об'єкта.

Витрати на пусконаладжувальні роботи включають витрати на налагодження технологічного, енергетичного та іншого обладнання, приладів автоматичного і дистанційного управління, контролю і регулювання роботи технологічних ліній та котельних установок, вентиляційних і теплових систем; на інші роботи в обсязі, що забезпечує приведення обладнання в робочий стан.

До витрат на комплексне випробування відносяться витрати на утримання експлуатаційного персоналу у період комплексного випробування обладнання, вартість вихідної сировини й основних матеріалів, тепла, води, електроенергії тощо.

До статті „Загальновиробничі витрати” входить наступний перелік статей:

- утримання апарату управління цехами та іншого цехового персоналу;
- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на удосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (втрати від простоїв та інші непродуктивні витрати).

Необхідно відмітити, що загальна величина загальновиробничих витрат кожного цеху включається до собівартості продукції, яка виготовляється даним цехом. Розгорнутий перелік статей загальновиробничих витрат викладено у додатку Б.

У статті „Втрати від браку” визначено, що на досліджуваному підприємстві вважається продукція, яка не відповідає вимогам стандартів,

тимчасовим нормам якості або технічним умовам, і яка не може бути використана за своїм безпосереднім призначенням або може бути використана лише після виправлення. Не підлягають обліку, як нестандартна продукція, продукти, які не відповідають нормам якості, вироблені протягом не більше доби під час проведення помельної ходки, а також продукти, вироблені упродовж чотирьох годин першої зміни після декадної зупинки. Продукти, отримані при помелі і після декадної зупинки, повинні бути пророблені протягом найближчих днів з таким розрахунком, щоб до моменту місячної зачистки їх не було.

Собівартість кінцевого браку складається з основних витрат (включаючи витрати на обслуговування та управління виробництвом).

Собівартість виправного браку включає витрати на доведення нестандартної продукції до встановлених норм показників якості: заробітну плату виробничих робітників, нараховану за переробку нестандартної продукції, паливо та енергію на технологічні потреби, відповідну частку витрат на утримання й управління виробництвом.

Втрати від зовнішнього браку, які належать до основної продукції, виробленої в минулому звітному періоді, списуються на собівартість таких самих виробів, вироблених у поточному звітному періоді. У разі, якщо подібна продукція в поточному звітному періоді не виготовлялася, втрати від зовнішнього браку розподіляються за видами готової продукції в порядку, встановленому для загальновиробничих витрат.

Наступним групуванням витрат, що визначають собівартість реалізованої продукції і отриманого прибутку є витрати, які визнаються в залежності від часу отримання вигод. Такі витрати доцільно поділити на вхідні та минулі.

Вхідними витратами виступають – ресурси придбані чи наявні, що, як очікується, дадуть прибуток у майбутньому. До минулих належать витрачені ресурси, що принесли прибуток тепер і втратили здатність давати прибуток в майбутньому. Так, витрати на сировину (зерно в бункерах елеватора чи на складах) є вхідними і показані в балансі як виробничі запаси. Витрати на

сировину, що увійшли до складу собівартості реалізованої продукції, минулі. Різницю між вхідними та минулими витратами важливо враховувати при обчисленні прибутку і оцінці активів підприємства.

На нашу думку, наведений склад витрат на досліджуваному ДП „Чортківський КХП” має практичну значимість і враховує галузеву специфіку виробництва.

Висновки до розділу 1

В результаті дослідження теоретичних аспектів обліку витрат виробництва та особливостей його побудови на зернопереробних підприємствах України, можна зробити наступні висновки.

Визначальним фактором, який обумовлює здатність будь-якого промислового підприємства представити свою продукцію на ринку є витрати виробництва. 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.

Доведено, що особливе місце при цьому займає грошовий вираз суми виробничих витрат, тобто собівартість, яка є об’єктивною економічною категорією і характеризує індивідуальні витрати товаровиробника та забезпечує просте відтворення.

У результаті проведеного дослідження класифікації витрат виробництва, можна зробити висновок, що діюча практика і галузеве нормативне забезпечення класифікації витрат досліджуваного державного підприємства „Чортківський комбінат хлібопродуктів” 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.

Важливим фактором отримання достовірних даних про собівартість продукції та фінансові результати діяльності підприємства є визначення складу витрат виробництва. Тому, для повноти проведеного дослідження, визначено склад витрат виробництва для потреб бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

2.1. Організація та методика обліку витрат придбання сировини

Зернопереробна промисловість поєднує дві основні галузі – заготівельну, що відноситься до галузі сільського господарства та переробну, що належить до промисловості. Така комплексна побудова суттєво впливає на організацію виробництва, планування та облік витрат на виробництво продукції і значно відрізняє її від інших галузей.

Заготівельна діяльність на комбінатах хлібопродуктів із заготівлі сільськогосподарської продукції може мати два варіанти побудови обліку витрат. Перший варіант передбачає відокремлення обліку заготівельних підприємств у складі комбінатів як самостійної галузі діяльності, а другий – облік заготівлі як частини виробничої діяльності з придбання матеріальних запасів для подальшої переробки на готову продукцію.

У першому випадку побудова обліку витрат регламентується Інструкцією з планування, обліку та калькулювання витрат обігу, формування відпускних цін на хлібопродукти і тарифів на послуги на заготівельних підприємствах. Облік витрат у системі рахунків, пов'язаних з виконанням комплексу робіт з приймання, зберігання та відпуску хлібопродуктів здійснюється на рахунку 93 „Витрати на збут”. Облік цих витрат повинен виконуватися у розрізі групувань хлібопродуктів, які приймаються при плануванні згідно п.4.1 Інструкції, тобто у розрізі окремих діляниць виробництва [82].

При другому варіанті облік витрат з придбання зернових культур обліковують на рахунках класу 2 „Запаси” складним або спрощеним варіантом.

Досліджуване нами підприємство, ДП „Чортківський КХП” використовує другий варіант.

У випадку здійснення самостійної заготівельної діяльності у складі комбінату хлібопродуктів, заготівельні підприємства можуть виконувати послуги на сторону: заготівля, сушіння, очищення зерна, обмолочення, калібрування кукурудзи та відпуск хлібопродуктів держресурсів іншим підприємствам; зберігання, сушіння, очищення зерна, обмолочення та калібрування кукурудзи сільськогосподарських підприємств та населення. У такому разі обліком забезпечується:

- калькулювання собівартості послуг, робіт, розрахунок відпускних цін на хлібопродукти, закуплені за держконтрактами, а також за рахунок особистих коштів підприємства;

- калькулювання послуг, робіт, розрахунок тарифів на виробничі послуги за прийманням, зберіганням і відпуском зерна та насіння, прийнятих від сільськогосподарських підприємств і населення;

- калькулювання витрат діяльності при плануванні та обліку, розрахунок тарифів з обробки хлібопродуктів закуплених за держконтрактами та поза держконтрактами і прийнятих на зберігання від сільгосппідприємств і населення.

Витрати заготівельної діяльності являють собою виражені у грошовій формі поточні витрати заготівельного підприємства на виконання виробничих операцій – приймання, відпуск, зберігання, сушіння, очищення зерна та насіння, обмолочення кукурудзи тощо; витрати з відшкодуванням збитків та нестачі сільськогосподарської продукції, сплаті відсотків за короткостроковий кредит на закупівлю хлібопродуктів. Витрати на транспортування хлібопродуктів від хлібоздавальників та інших підприємств, податкові платежі і відрахування передбачені Податковим кодексом.

Метою обліку витрат операцій заготівельної діяльності є:

- здійснення контролю витрат пов'язаних із закупівлею, обробкою, зберіганням та реалізацією хлібопродуктів, наданням послуг;

- отримання оперативної інформації персоналом управління підприємства про відхилення від нормального ходу виробничого процесу з метою їх усунення;

- визначення фактичних витрат, формування фактичних калькуляцій витрат собівартості за усіма видами послуг, робіт і реалізації хлібопродуктів для аналізу і використання при складанні планів на майбутні періоди;

- визначення фактичних доходів, прибутку, рентабельності за здійсненням господарської діяльності й виробленню заходів щодо підвищення ефективності роботи підприємства.

Організація обліку витрат заготівельної діяльності базується на переліку об'єктів і групуванні витрат та визначенні собівартості продажу, реалізації (відпуску) хлібопродуктів державних ресурсів.

У результаті заготівельної діяльності утворюються такі витрати:

- на підготовку виробництва зернопродукції;
- з виконання виробничих операцій із зерном та продукцією;
- з обслуговування та управління виробництвом;
- податки, платежі та відрахування до різних фондів;
- відсотки банкам за кредит.

Об'єктами калькулювання заготівельної діяльності можуть бути операції та комплекси операцій. До комплексу основних операцій з приймання, зберігання та відпуску (відвантаження) зерна, насіння і продукції державних ресурсів, сільськогосподарських підприємств і населення відносяться:

- комплекс робіт з приймання, зберігання та відпуску (відвантаження) зерна, насіння і продукції державних ресурсів;

- зберігання хлібопродуктів, які належать сільськогосподарським підприємствам і населенню;

- приймання-відпуск (вантажно-розвантажувальні роботи) хлібопродуктів сільськогосподарських підприємств і населення, яке виконується при наданні їм послуг по зберіганню, сушінню, очищенню зерна, обмолоченню кукурудзи у качанах, калібруванню зерна кукурудзи;

– додаткові операції з обробки зерна і насіння.

При продажу (реалізації) хлібопродуктів державних ресурсів до калькуляції собівартості включаються наступні статті витрат: матеріали; паливо; електроенергія; оплата праці; відрахування на соціальні заходи; амортизаційні відрахування; технічне обслуговування; втрати хлібопродуктів у межах норм; відсотки за короткостроковий кредит на закупівлю хлібопродуктів; інші витрати.

У випадках, коли витрати на технічне обслуговування не відокремлюються, у такому разі вони включаються безпосередньо до вищевказаних статей. Калькуляційною одиницею при реалізації є 1 т хлібопродуктів. При виконанні основних операцій за зберіганням і вантажно-розвантажувальними роботами (приймання, відпуск хлібопродуктів) для сільськогосподарських підприємств і населення, калькуляція собівартості включає такі статті: матеріали; паливо; електроенергія; оплата праці; відрахування на соціальні заходи; амортизаційні відрахування; технічне обслуговування; інші витрати.

Калькуляційними одиницями є: за зберіганням зерна – 1 тонно-місяць; за вантажно-розвантажувальними роботами – 1 т зерна, що відвантажується.

До калькуляції собівартості на вантажно-розвантажувальні роботи включаються супутні виконання операцій по зберігання хлібопродуктів, а також операції з сушіння та очищення зерна, сушіння та обмолочення кукурудзи в качанах і її калібрування.

У калькуляцію собівартості по виконання додаткових операцій з обробки зерна і насіння включаються такі статті: матеріали; паливо; електроенергія; оплата праці; відрахування на соціальні заходи; амортизаційні відрахування; технічне обслуговування; інші витрати.

Калькуляційними одиницями є: для сушіння і очищення – планова тонна; для обмолочення кукурудзи в качанах – тонна зерна обмолоченої кукурудзи; для калібрування кукурудзи – тонна зерна каліброваної кукурудзи.

Калькуляційними одиницями з операцій сушіння та очищення також можуть бути тонно-відсотки.

Облік витрат з продажу (реалізації) хлібопродуктів, на виконання робіт, послуг здійснюється у тому періоді, до якого вони відносяться, незалежно від термінів їх відшкодування.

Хлібоприймальний пункт у складі ДП „Чортківський КХП” виконує в основному функції по обслуговуванню промислової діяльності. В цих умовах немає потреби в окремому обліку витрат по хлібоприймальній діяльності, а всі витрати доцільно відображати у складі собівартості промислової продукції. Включення витрат зі збуту, що раніше включалися до хлібоприймальної діяльності, у склад собівартості продукції слід здійснювати відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції на підприємствах борошномельно-круп'яної та комбікормової промисловості як за елементами витрат, так і за статтями калькуляції.

Зокрема, витрати апарату управління хлібоприймального пункту обліковуються за промисловою діяльністю і відповідно повинні бути повністю віднесені на собівартість продукції, що випускається, якщо на підприємстві не виконувались роботи з інших видів діяльності (капітальне будівництво, яке проводиться власними силами, виконання робіт на сторону, реалізація зерна для переробки тощо).

Витрати з утримання складського господарства (витрати з доставки зерна на елеватор від постачальників, основна і допоміжна заробітна плата; відрахування на соціальні заходи; паливно-мастильні матеріали; ремонт; амортизаційні відрахування; інші витрати), пов'язаного з прийманням, зберіганням, відпуском зерна та зернопродуктів, так само й утримання примісних елеваторів, повинні враховуватися у складі витрат з отримання сировини і відповідно списуватися на вартість переробленого зерна, а також хлібопродуктів, що реалізуються на сторону з додаванням частини управлінських витрат.

На підприємстві у складі хлібоприймальної діяльності є відокремлене сушильне господарство, то витрати, пов'язані із сушінням та очищенням зерна, повинні обліковуватися відокремлено як „Допоміжне виробництво”. Витрати враховані на допоміжних підприємствах, розподіляються залежно від обсягу робіт, що виконуються. Наприклад, якщо проводиться сушіння та очищення власного зерна, витрати відносять на вартість зерна (на окрему картку „Транспортно-заготівельні витрати”). При здійсненні дообробки зерна до насінневих кондицій – витрати за цими операціями відносяться на результати діяльності підприємства за цими операціями. По операціях із зерном на давальницьких засадах (за угодами) витрати покриваються за рахунок коштів, що надходять від підприємств за надані послуги.

Підприємства які мають у своєму складі реалізаційні бази їх слід виділяти у окрему ділянку (цех) і забезпечити відокремлений облік як допоміжного виробництва.

Заготівля зерна незалежно від варіанту обліку витрат значною мірою залежить від чітко налагодженої системи договірних відносин по закупівлі цієї продукції у сільськогосподарських виробників.

В міру створення в Україні спеціалізованих аграрних бірж закупівля частини сільськогосподарської продукції здійснюється шляхом торгів ф'ючерсними і спотовими контрактами на цих біржах. Оскільки біржова торгівля сільгосппродукції ще тільки налагоджується закупівля цієї продукції заготівельними та іншими організаціями безпосередньо у її виробників здійснюється переважно за договорами контрактації.

Сторонами у договорі контрактації виступають, з одного боку, заготівельні, переробні, торговельні підприємства та організації. Замовниками продукції за регіональними контрактами можуть бути організації, яким виділені кошти з місцевого бюджету.

Друга сторона у договорах контрактації – це підприємства та організації будь-яких форм власності, що виробляють сільськогосподарську продукцію

(колективні сільськогосподарські підприємства, селянські (фермерські) та інші господарства, підсобні господарства об'єднань у промисловості тощо).

Предметом договору контрактації є сільськогосподарська продукція у сирому вигляді або така, що пройшла первинну обробку. Проте, при укладенні договору сторони можуть передбачити, що в рахунок виконання зобов'язань щодо здачі продукції у свіжому (натуральному) вигляді господарство частину продукції продає у переробленому вигляді. За предметом і змістом договір контрактації близький до договору купівлі-продажу і поставки.

Крім договорів контрактації, виробники сільськогосподарської продукції реалізують її й на основі інших договорів. Заготівельний пункт на договірних засадах можуть приймати від виробників сільськогосподарську сировину на зберігання і переробку незалежно від напрямків подальшого її використання. Розрахунки за зберігання, переробку сировини і готової продукції за угодою сторін можуть здійснюватися у грошовій формі, з використанням частини готової продукції або у змішаній формі.

Заготівля зерна на підприємстві передбачає цілий ряд заходів, які необхідні, для її ефективного проведення. Проте, на досліджених комбінатах хлібопродуктів, організація процесу заготівлі зерна не відповідає сучасним вимогам, які пред'являються до цієї ділянки роботи.

У зв'язку з цим пропонується здійснювати організацію процесів закупівлі зернових культур для виробництва борошномельної, круп'яної та комбікормової продукції для цілей обліку і контролю за такими етапами:

- запровадження реєстру постачальників зернових культур;
- вибір постачальників та укладення контрактів на закупівлю зернових культур;
- доставка та вхідний контроль якості закуплених зернових культур;
- контроль витрат на придбання зернових культур.

На нашу думку, саме така схема сприятиме ефективному внутрішньогосподарському управлінню заготівельною діяльністю та

забезпечить контроль за договорами поставок, надходженням зернових культур та витратами на їх закупівлю.

Виробнича діяльність досліджуваного підприємства повністю залежить від забезпечення її сировиною (зерновими культурами). Заготівля зерна, як і більшість інших видів сільськогосподарської сировини носить сезонний характер, тому дуже важливо за досить короткий період, правильно та з мінімальними втратами організувати приймання зерна та його документальне оформлення.

Матеріально відповідальні особи (завідуючі складами, начальники елеваторів та інші робітники, що відповідають за збереження зерна) приймають зерно з обов'язковим зважуванням.

При надходженні на хлібоприймальний пункт сільськогосподарських продуктів у порядку поставки у державні фонди використовують такі первинні документи: товарно-транспортна накладна, приймальні квитанції.

Товарно-транспортна накладна виписується сільськогосподарськими підприємствами на кожен партію продукції (автомобіль), направлену на хлібоприймальний пункт. На накладній господарство-здавальник робить відмітку про мету доставки.

Сортове насіння зернових і олійних культур, що доставляються на хлібоприймальному пункті у рахунок виконання обов'язків, передбачених договором контрактації, окрім товарно-транспортної накладної, повинні супроводжуватися одним із установлених сортових документів: атестатом на насіння, свідоцтвом на насіння, сортовим посвідченням, посвідченням на гібридне насіння кукурудзи і сорго, посвідченням на насіння кукурудзи, направленням на кукурудзообробні заводи.

Сортові документи виписують на підставі актів апробації чи актів польового обстеження діляниць гібридизації кукурудзи і сорго. При цьому припускається виписка сортового документа на всю партію однорідного сортового насіння, яке вивозиться господарством протягом доби. В товарно-

транспортних накладних, що супроводжують автомобілі з сортовим і гібридним насінням, вказують номер і дату сортового документа.

Товарно-транспортна накладна є основним супровідним документом на зернові культури, насіння олійних культур і насіння трав, що продаються господарством. За цим документом хлібоприймальний пункт визначає належність автомобіля, що доставляє вантаж, місце відправлення вантажу, відстань доставки і робить відмітки на документі про результати приймання доставленої продукції.

У товарному розділі товарно-транспортної накладної передбачено показники, що характеризують доставлену продукцію (зерно, насіння олійних культур) за якістю (сорт, зараженість, вологість, засміченість) і кількістю (брутто, нетто). Ці дані заповнює господарство-здавальник за графою „Відправлено”, а хлібоприймальний пункт – за графою „Прийнято”.

Результати аналізу за середньодобовими пробами працівники хлібоприймального пункту записують у реєстр накладних №ЗХС-3, на підставі яких здійснюються грошові розрахунки за прийняту продукцію. У кінці доби за даними реєстрів накладних виписують одну приймальну квитанцію за формою №ПК-10 на одну культуру і один вид надходження. Далі цю квитанцію разом з одним примірником реєстру накладних видають господарству-здавальнику. Приймальна квитанція є єдиним документом, який підтверджує продаж сільськогосподарських продуктів державі.

При масовому надходженні зерна від господарств-здавальників описаний спосіб оформлення приймання є найбільш раціональним. Але в деяких випадках його не застосовують.

Приймальну квитанцію за формою №ПК-9 виписують на одноразові партії зерна. У цьому випадку реєстр накладних не складають, а у квитанції зазначають усі необхідні показники для обліку зерна, що надійшло, і для розрахунків із хлібоздавальником.

Хлібопродукти, що надійшли по завозу з інших підприємств, приймають матеріально-відповідальні особи і оформляють відповідними встановленими документами.

Хлібопродукти, які доставлені залізничним транспортом оформляють таким чином. Вантажі, що прибули залізничним транспортом матеріально-відповідальні особи оформляють актом. Якщо вантаж надійшов в одному вагоні, то складають акт за формою №15, а якщо в двох і більше – за формою №14.

Якщо підприємство отримало зерно чи продукцію у порядку переадресувань, то про це терміново повідомляють вантажовідправнику і первинному адресату. В цьому випадку підприємство, яке фактично отримали зерно чи продукцію, проводять розрахунки з вантажовідправником. Тому вантажовідправник стягує з первинного адресата вартість переадресувань зобов'язаний йому повернути протягом трьох днів. Приймальний акт разом з якісними чи сортовими документами прикладають до складського обліку за формою №ЗХС-37.

На підприємстві за допомогою переважування визначають масу вантажу, що надійшов, і порівнюють з масою указаною у документі відправника, виявляють лишки чи нестачі. У звіті за формою №ЗХС-37 матеріально-відповідальна особа у приході показує вагу вантажу за документами відправника і лишків, виявлених при переважуванні. Якщо виявлена нестача, то її записують у витратну частину звіту. Отже, масу вантажу, що надійшов, після переважування у звіті показують двома числами, із яких перше – маса, показана в документах відправника, друге – лишок чи нестача, виявлені при переважуванні.

У формі №36 масу вантажу, що надійшов, фіксують одразу одним числом – за даними переважування. Потім ці дані бухгалтерія порівнює з ваговим журналом (форма №29). Лабораторія підприємства-отримувача проводить аналіз вантажу, що надійшов і результати записуються у аналізну картку і журнал реєстрації лабораторних аналізів (форма №ЗХС-49).

Розбіжності за масою, виявлені при переважуванні, оформляють:

– відміткою на звороті накладної, завіреною підписом начальника станції (або за його дорученням іншою особою) та штампелем станції призначення. Так оформлюють накладні, якщо розбіжності у показаннях ваг не перевищують норми (0,1%), а також якщо нестача не перевищує норм природних втрат при перевезеннях;

– комерційним актом, складеним залізничною станцією призначення (пристанню, портом), на нестачі по масі зерна чи продукції, які перевищують норми природного убування та норми розбіжності у показаннях ваг, а також нестачі місць борошна, крупи, насіння кукурудзи, запованих у мішки стандартної маси.

Нестачу за рахунок розбіжностей у показаннях ваг не враховують, якщо вони не перевищують 0,1% від маси вантажу (при зважуванні зерна, насіння зернових та олійних культур, борошна, крупи, висівок, комбікормів). Комерційним актом також підтверджуються встановлені розсипання та підмітки, які утворюються внаслідок перевезення у недоброякісній тарі. Відповідно до цього акта підприємство-отримувач може пред'явити претензії постачальнику на відшкодування збитків. Нестачі у межах норм природних втрат при перевезеннях списують за розпорядженням директора підприємства-отримувача на підставі відмітки на звороті залізничної (водної) накладної або комерційних актів.

Виявлені підприємством-отримувачем лишки хлібопродуктів відносять на відвантажувача, який списує їх у видаток (як перевантаження). Лишки імпортованих хлібопродуктів оприбутковує підприємство-отримувач. Претензії за нестачу імпортованого зерна, яке надійшло у несправних вагонах, пред'являють залізничній організації.

Природні втрати хлібопродуктів при залізничних перевезеннях залежать від дальності перевезень. Вони не повинні перевищувати такі гранично контрольні норми (% до маси вантажу): до 1000 км – 0,09, від 1000 до 2000 км – 0,13, понад 2000 км – 0,18.

Природні втрати продукції інших видів залежать від способу їх перевезення. За вантажами, які надійшли у змішаному поєднанні шляхів сполучень указані норми розраховуються окремо по відстані перевезення за кожним видом транспорту. Норми природних втрат при цьому підвищуються: на 30% – за кожне перевантаження з вагону у вагон, із залізниці на воду та навпаки; на 20% – за кожне перевантаження із судна на судно. При перевантаженнях норму підвищують відносно до норм втрат, які передували операції по перевантаженню.

При надходженні хлібопродуктів автомобільним транспортом приймання хлібопродуктів оформляється розпискою матеріально відповідальної особи на супровідній накладній підприємства-відправника з указаною фактичною масою встановленою при прийманні і розбіжністю за масою (більше, менше виявлено при переважуванні). При зважуванні враховують норму точності на всіх важільних вагах загального призначення. Тому при визначенні нестач зерна шляхом зважування на однотипних вагах відправника й отримувача одного і того ж вантажу із виявленої нестачі виключають масу вантажу, що відповідає допустимій погрішності автомобільних ваг для даного діапазону зважування. Природні втрати хлібних вантажів при автогужових перевезеннях не повинні перевищувати такі гранично контрольні норми (%): при перевезенні насипом – 0,07, при перевезенні в тарі – 0,05; комбікормів, макухи, шротів: при перевезенні до 25 км – 0,04; від 26 до 50 км – 0,05; від 50 до 100 км – 0,07; понад 100 км за кожні наступні 100 км – 0,02.

Лишки, виявлені при прийманні зерна, доставленого автомобільним транспортом підприємства-постачальника, відносять за його рахунок і списують йому на видаток як перевантаження.

Якщо встановлено невиправдані нестачі зерна, доставленого автотранспортною організацією із глибинних хлібоприймальних підприємств чи з одного підприємства на інше, а також з одних складів на інші складають відомості нестач у розрізі культур за кожним підприємством і пред'являють їх автотранспортній організації на відшкодування вартості нестач.

Основою достовірності визначення вартості зерна є вартість його придбання або його собівартість. Первісна вартість зерна визначається в залежності від способу його надходження на підприємство. Зерно може надходити у результаті придбання за грошові кошти або обміну на інші запаси.

Отримане зерно зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається із суми фактичних витрат на його придбання. До первісної вартості зерна включається його вартість за договірними цінами, що сплачується згідно договору постачальнику за вирахуванням непрямих податків, зокрема ПДВ. При цьому вартість зерна визначається за визначеними цінами з урахуванням його якості. До вартості зерна додаються витрати з отримання, які складаються із витрат, пов'язаних з доставкою і розвантаженням зерна на склади підприємства або безпосередньо у засипну яму.

До витрат з доставки відносяться: вартість залізничного тарифу зерна надходить на підприємство, вартість автоперевезень зерна з приреєстрованих складів і баз, що розташовані у межах одного населеного пункту, до неприреєстрованих складів чи елеваторів підприємства.

Навантаження зерна хлібоприймальним пунктом для ДП „Чортківський КХП” здійснюється за рахунок витрат на збут. До витрат з отримання зерна відноситься також вартість розвантажувальних робіт, які виконуються для промислових цехів підрядним способом сторонніми організаціями; суми витрат зерна у дорозі в межах норм природних витрат. Витрати по утриманню елеваторів, складів і механізованих складів сировини на комбінаті хлібопродуктів також відносяться до витрат з отримання зернових культур.

Сума накопичених транспортно-заготівельних витрат підлягає щомісячному списанню. Для рівномірного списання суми витрат розподіляють між сумою залишку запасів на кінець звітної періоду та сумою запасів, які вибули у звітному місяці.

Таким чином, практика досліджень довела, що побудова обліку витрат заготівельної діяльності ДП „Чортківський КХП” безпосередньо залежить від варіанту обліку заготівлі матеріальних запасів.

2.2. Облік витрат виробництва та виходу продукції

Технологія і організація зернопереробного виробництва вимагає побудови системи оперативного обліку, який створює інформаційні можливості для поточного управління процесами, що не знаходять свого відображення в бухгалтерському обліку.

Особливою відмінністю оперативного обліку є оперативність отримання інформації, оскільки управляти виконанням господарських операцій, активно впливати на них можна тільки володіючи своєчасною інформацією.

Оперативний облік має велике значення, оскільки без своєчасної конкретної інформації неможливо управляти діяльністю підприємства. Особливо зростає значення обліку у ринкових умовах господарювання, коли потрібне гнучке маневрування ресурсами, повсякденний контроль за їх використанням, виробництво саме тієї продукції, яка користується попитом у споживачів.

За допомогою оперативного обліку здійснюється контроль за виконанням договорів поставки товарно-матеріальних цінностей, використанням робочого часу, обладнання і техніки, випуском та реалізацією продукції тощо. Дослідження наукової літератури доводять, що проблема теоретичного обґрунтування і практичної доцільності виокремлення і розвитку оперативного обліку відноситься до числа найбільш дискусійних. Неузгодженість з цього приводу постала ще з початкової стадії його виникнення, і не втратила своєї значимості до теперішнього часу.

Оперативний облік визначається як окремий вид господарського обліку. Проте можливості цілеспрямованої взаємодії оперативного і бухгалтерського обліку визначаються багатьма факторами, зокрема, станом організації обліку, способом обробки інформації, власним відношенням до проблеми з боку керівників економічних служб. У той же час виключно важливого значення набуває опрацювання концепції взаємодії цих видів обліку. Хоча деякі автори наполегливо стверджують, що оперативний облік дублює і навіть руйнує

бухгалтерський облік, ми не погоджуємося з цією точкою зору і притримуємося протилежної. На нашу думку, оперативний облік є інформаційною основою моделювання окремих об'єктів у системі бухгалтерського обліку. На основі взаємодії даних ведеться, наприклад, оперативно-бухгалтерський облік матеріалів і зведений облік витрат на виробництво.

Дані оперативного обліку використовуються для поточного контролю і спостереження за окремими операціями на певних ділянках господарської діяльності з метою керівництва ними безпосередньо у процесі їх здійснення [32, с.5]. Інформація оперативного обліку є необхідною для економічного аналізу, яким завершується діючий і починається новий управлінський цикл. Резерви економічного розвитку головним чином знаходяться у сфері виробництва, тому аналіз не повинен обмежуватися загальними показниками обсягу виробництва, якості продукції, собівартості, а повинен проникати на рівень підрозділів підприємства, де безпосередньо вирішуються задачі розвитку.

Отже, інформація бухгалтерського обліку є недостатньою для всебічної і детальної оцінки діяльності постачальницьких, виробничих і збутових підрозділів з точки зору досягнень і втрачених можливостей, їх впливу на загальні результати підприємства і резерви. Вона доповнюється даними оперативного обліку, які дозволяють розкрити загальні показники підприємства і довести їх до потрібної деталізації.

Зазначені основні функції оперативного обліку визначають його місце у циклі поточного управління і ще раз підтверджують об'єктивність існування, свідчать про взаємопроникнення інформації, яка міститься у оперативному і бухгалтерському обліку, про необхідність взаємодії цих видів обліку.

Оперативний контроль за витратами сировини і матеріалів та економічний аналіз роботи зміни (бригад) організовується на основі оперативного, щоденного, щомісячного обліку виробництва, який визначає витрати основних матеріалів на виробництво по кожній зміні (бригаді), цеху та в цілому по підприємству.

На ДП „Чортківський КХП” по кожній зміні ведеться наступний облік виробничих операцій: кількості і якості зерна, яке надходить зі складів у виробництво; кількості і якості виробленої продукції, отриманих побічних продуктів і відходів; кількості порожніх мішків, які надійшли у вибійне відділення і кількості мішків, що передані із вибійного відділення на склади з продукцією.

Основною операцією по видатку зерна на досліджуваному підприємстві є відпуск зерна у переробку.

Якщо зерно для переробки поступає на основі обмінних операцій, то воно відпускається у переробку обов'язково за вагою. Цей порядок ні в якому разі не може бути порушений. В разі його порушення відповідальність за невиконання і наслідки через невиконання покладається на директора, приймальника та круп'яра.

Відпуск зерна у переробку проводиться за фактичною вагою „нетто” і оформляється „Актом переробки зерна” (форма №7-п) у якому зазначається дата, культура, вид помелу, вага та якість засипаного зерна.

Вихід продукції оформляється „Вибійною карткою” (форма №7-ап) або тим самим актом (форма №7-п) на звороті якого у розділі „Одержано у переробку” зазначаються, крім кількості одержаної продукції, також якісні показники, визначені лабораторією. Вибійні картки та акти складаються за кожну зміну окремо й підписуються круп'ярем і приймальником. Передача продукції круп'ярем крупчатникові проводиться за фактичною вагою-нетто.

Облік руху зерна та продукції на млині із знеособленим помелом ведеться за „Складською відомістю руху зерна та продукції” (форма №9-п). Відомість руху зерна та продукції складається щодня приймальником млина за місцями зберігання зерна та продукції і за відповідальними особами у двох примірниках, з яких один, разом з виправдними документами, передається наступного дня до бухгалтерії, а другий залишається у приймальника та підписується завскладом. Бухгалтер, одержавши відомість руху зерна та продукції, перевіряє як арифметично, так і за виправдними документами, і підписує обидва

примірники, з яких один передається приймальникові, а другий, з документами, залишається в бухгалтерії.

При виявленні арифметичних помилок, звіти виправляються бухгалтером у присутності матеріально відповідальної особи. Якщо виявляються неправильно оформлені документи, то вони повертаються приймальникові для дооформлення.

Особливістю відпуску зерна зі складів у виробництво, а також передача готової продукції, побічних продуктів і відходів I та II категорій із виробництва на склади є те, що ця операція проводиться не тільки за фактичною вагою, а й за якістю. У вагових журналах за кожну зміну підводяться підсумки. В лабораторному журналі оперативно-якісного контролю реєструються результати аналізів протягом зміни, а також записуються результати аналізів за середньо змінними зразками. Крім цього у лабораторії ведеться „Лабораторний журнал” в якому за кожну зміну записується вага і якість зерна, що надійшло у виробництво, вага і якість всіх видів готової продукції і побічних продуктів, які надійшли з виробництва на склад, а також вказується кількість виробленої нестандартної продукції.

На відпуск зерна зі складів у виробництво начальник відділу технологічно-хімічного контролю виписує розпорядження (форма №109), а завідуючий зерновим складом за кожну зміну складає накладну на відпуск зерна у переробку (форма №110), в якій проставляється вага, вологість і сміттєві домішки. Передача з вибійного відділення на склади готової продукції, побічних продуктів та відходів оформлюється за кожну зміну накладною на передачу продукції з виробництва на склад (форма №112). Якщо нестандартна продукція передається на склади, вона розташовується окремо і підлягає обов'язковій дообробці з метою усунення браку, на такий вид продукції заповнюється окрема накладна (форма №112).

На „Чортківському КХП” ведеться „Журнал начальника розмельного цеху” (форма №116), в якому за кожну зміну вказується кількість зерна, що

надійшло у виробництво, кількість виробленої продукції, час і причини простою цеху, стан обладнання при передачі зміни тощо.

За кожну зміну на підставі накладних (форма №112), начальник розмеленого цеху складає „Рапорт про виробіток продукції” (форма №113). Рапорти в одному примірнику щоденно передаються до бухгалтерії, де на їх підставі ведеться облік виробітку продукції за кожною бригадою.

В лабораторії підприємства на підставі показників якості зерна, що переробляється, повинні встановлюватися завдання за виходом продукції і систематично здійснюватися контроль за їх виконанням. Крім того, в кінці кожного місяця при зачистці виробничого корпусу комісія перевіряє вихід продукції. Під час зачистки у виробничому корпусі не повинно бути залишків зерна, продукції, побічних продуктів та відходів.

Зачистка проводиться комісією у складі: головного інженера, начальника відділу технологічно-хімічного контролю, начальника виробничого цеху і головного бухгалтера за участю завідуючого елеватора та завідуючого складом готової продукції. Комісія складає „Акт про зачистку виробничого корпусу і результати переробки зерна” (форма №117), який підписується усіма зазначеними особами і затверджується директором комбінату хлібопродуктів.

Для складання акту зачистки виробничого корпусу начальник відділу технологічно-хімічного контролю готує такі дані за місяць: вага зерна, що надійшло у виробництво, та його середньозважена якість за всіма показниками, які необхідні для розрахунку виходу; вага кожного сорту отриманої продукції, побічних продуктів і відходів та їх середньозважена якість. Ці показники формуються у зведеному лабораторному журналі більшість з яких звіряється у бухгалтерії з даними кількісно-якісного обліку (форма №36).

На підставі кількості і якості зерна, що надійшло за місяць у виробництво, начальник технологічно-хімічного контролю проводить розрахунок виходу. В акті зачистки поряд з розрахунковим виходом проставляються: фактичний вихід продукції, побічних продуктів, відходів

тощо, а також зазначається відхилення фактичного виходу від розрахункового, що показує величину примелу чи недобору продукції.

Облік витрат виробництво на ДП „Чортківський КХП” здійснюється бухгалтерією підприємства централізовано за цехами або ділянками та видами виробництва у розрізі елементів витрат та калькуляційних статей витрат, тобто із застосуванням відповідних рахунків класу 8 „Витрати за елементами” та класу 9 „Витрати діяльності”.

Зведений облік витрат на виробництво здійснюється на основі даних (журналів обліку витрат на виробництво, табуляграм, відомостей розподілу матеріалів, заробітної плати тощо), які отримуються внаслідок обробки первинної документації, оформленої у встановленому порядку.

Витрати на виробництво входять до собівартості продукції того звітного періоду до якого вони відносяться незалежно від часу оплати – попередньої або наступної. Окремі види витрат (наприклад, витрати на підготовку та освоєння виробництва нових видів продукції), стосовно яких не можна точно встановити до якого калькуляційного періоду вони належать, а також витрати сезонних галузей промисловості включаються у витрати на виробництво і в калькуляції фактичної собівартості продукції у кошторисно-нормативному порядку. Невиробничі витрати і втрати від браку відображаються в обліку і калькуляціях фактичної собівартості продукції у тому звітному місяці у якому вони виявлені.

При виявленні неправильного чи несвоєчасного віднесення витрат на собівартість продукції або виявленні внаслідок інвентаризації чи перевірки нестач (надлишків) сировини, матеріалів, палива та готової продукції у складах підприємства, а також у разі виявлення помилок в обліку витрат, що відносяться до попередніх періодів, повинні бути здійснені необхідні виправлення у собівартості продукції звітного місяця.

Для перевірки правильності і повноти облікованих виробничих витрат за місяць використовується зведений „Журнал обліку витрат на виробництво”.

Зведення витрат на виробництво складається за даними таблиць і відомостей:

- за витратами на матеріали – на основі даних про рух матеріалів у виробництві у натуральному і вартісному вираженні;
- за заробітною платою, відрахуванням на соціальне страхування і нарахованих резервах на оплату відпусток робітникам – за даними відомостей розподілу заробітної плати;
- за амортизацією засобів праці – на основі даних відомості про нарахування сум амортизації;
- за витратами на обслуговування виробництва, управління цеховими, загальновиробничими і загальнозаводськими витратами – за даними відомостей цих видів витрат. Загальна сума витрат формується у порядку додавання однойменних видів витрат за кожною статтею.

На основі даних зведеного обліку витрат на виробництво складаються калькуляції фактичної собівартості, які використовуються для контролю за виконанням плану за собівартістю як окремих видів, так і всієї випущеної продукції. Звітні калькуляції складаються на всі види продукції, виготовленої підприємством.

2.3. Узагальнення витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції

Переважна більшість вітчизняних та зарубіжних науковців, до основних елементів управлінського обліку відносять методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Тому саме в цьому напрямку проведено багато досліджень з питання обґрунтування методів управлінського обліку. Кожен автор індивідуально підходить до вирішення цієї проблеми.

Найбільш дискусійним постало питання не самого визначення методу обліку витрат, а його співвідношення з методами калькулювання. Деякі економісти схиляються до ототожнення цих понять [12; 98], інші автори підкреслюють їх нерівнозначність [23; 43; 80].

Необхідно погодитись з тими авторами, які доводять, що метод обліку витрат на виробництво і метод калькулювання собівартості продукції становлять різні поняття. Метод обліку витрат на виробництво можна визначити як сукупність прийомів та способів фіксації і систематизації інформації про витрати виробництва для поточного контролю і ефективності управління ними. На відміну від цього, метод калькулювання являє собою сукупність прийомів та способів систематизації облікової інформації про витрати виробництва продукції і розрахунок її собівартості для управління виробничою та маркетинговою діяльністю підприємства.

Незважаючи на різноманітні комбінації цих методів Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, визначено основні методи калькулювання: попередільний та позамовний [57].

Згідно з методичними рекомендаціями, позамовним вважається метод, за яким об'єктом обліку і калькулювання є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія, що складається з продукції ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення.

Позамовний метод калькулювання собівартості продукції застосовується в організаціях, де матеріали на технологічні цілі, основна заробітна плата виробничих робітників і загальновиробничі витрати легко ідентифікувати з конкретною продукцією (послугами) або її групою [72, с.69].

Стосовно попередільного методу обліку витрат, існує деяка незгодженість щодо самого визначення.

Так, методичними рекомендаціями визначено попередільний метод обліку витрат, який застосовується на підприємствах з однорідною за вихідною сировиною, матеріалом і характером обробки масовою продукцією [56].

Закордонна практика з обліку витрат та деякі вітчизняні автори визнають систему за якою витрати розподіляються між однорідною продукцією, що підлягає послідовній обробці у масових виробництвах, як попроцесне

калькулювання. Необхідно зазначити, що не обговорюється суттєвої різниці між поняттями „процес” та „переділ”, тобто вони ототожнюються [72; 98].

Вітчизняна регламентація обліку витрат визначала нормативний метод, як основний метод виробничого обліку, який сприяв впровадженню прогресивних норм витрат, дієвого контролю за рівнем витрат виробництва, що давав змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості продукції та оперативного керівництва виробництвом [56].

На сьогоднішній день методичними рекомендаціями визначено застосування елементів нормативного обліку, як систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих (поточних) норм, а також виявлення зміни цих норм.

Зарубіжний досвід свідчить, що нормативний метод обліку витрат не береться за основу, через використання його у широкому спектрі організацій та умов у сполученні з іншими методами виробничого обліку, позамовним чи будь-яким іншим [72, с.154].

В економічній літературі у побудові обліку витрат виділяють два основних підходи. Перший підхід спрямований на удосконалення методики обліку витрат і калькулювання собівартості та контроль витрат за кожним окремим видом господарської діяльності. Йому притаманний поділ усіх витрат на прямі та непрямі (загальні). Системи обліку, що реалізують цей підхід, призначені для обчислення повних витрат. Другий підхід спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, уміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури зовнішніх факторів. Цей підхід реалізують системи неповних витрат.

Метод повних витрат передбачає включення до собівартості продукції усіх витрат, які були здійснені у процесі її виготовлення. Метод неповних витрат зараховує до собівартості продукції лише частину витрат (залежно від потреб контролю та управління). Системи обліку повних витрат передбачають відображення абсолютно всіх витрат у собівартості продукції.

У цих системах витрати на виготовлення продукції групуються за трьома напрямками: за елементами витрат; за центрами виникнення витрат і центрами відповідальності; за видами виготовленої продукції.

У системах обліку витрати поділяються за ознаками на прямі та непрямі, а поділ витрат на змінні і сталі в них не передбачається.

Прямі витрати відображають за видами продукції. Непрямі витрати поділяють за центрами витрат і відповідальності та на готові вироби за раніше обраними базами і відповідно до встановлених коефіцієнтів. Цей поділ не залежить від ступеня використання виробничих потужностей. Він завжди є умовним і визначається обсягами виробництва та його поділом на завершене і незавершене виробництво. Поділ непрямих витрат також є умовним, оскільки, обираючи базу, насамперед визначаються наслідки розподілу непрямих витрат. Подвійний розподіл призводить до неточностей наслідків виробництва, тому що за цією системою дохід від виробництва та реалізації продукції залежить не тільки від виробництва як такого, але й від того, які дані зафіксовані в акті про розмір незавершеного виробництва, а також які маніпуляції проводилися з розподільчими коефіцієнтами. Цим самим пояснюється обмеженість використання цієї системи обліку витрат для прийняття управлінських рішень.

Перший варіант системи обліку повних витрат передбачає всебічне і точне відображення абсолютно усіх витрат, які мали місце у процесі виробничої діяльності, у собівартості виготовленої продукції (виробів, послуг і робіт) за ознаками: прямі та непрямі.

Другий варіант системи обліку методом повних витрат, базується на тому, якими повинні бути витрати на виробництво або інший вид діяльності заздалегідь передбаченими нормами. При цьому вартість всіх фактичних витрат обліковується за двома ознаками: які відповідають нормі, та які не відповідають нормам – відхилені від норм.

Відхилення фактичних витрат від нормативних розцінюється як наслідок зміни цін, а також економії чи перевитрат сировини. Система обліку нормативних витрат доцільна у першу чергу для технологічного контролю. У

сучасних варіантах для фіксації прямих витрат застосовують нормативи (стандарти), а для фіксації непрямих – кошториси (бюджети). Тому система називається стандарт-кост. У сучасних варіантах систем обліку нормативних витрат загальні (непрямі) витрати вже чітко поділяються на сталу і змінну частини.

Система стандарт-кост відображає відхилення як різницю між фактичними і нормативними витратами, які є важливою інформацією для управління. Прямі нормативні матеріальні витрати на одиницю кінцевої продукції визначаються шляхом перемноження кількості матеріалів на виході, що потрібні за нормативом для виготовлення одиниці кінцевої продукції, що повинна бути заплачена за одиницю матеріалів на вході. Аналогічно визначається величина фактичних прямих матеріальних витрат на одиницю кінцевої продукції – це добуток фактичної кількості вихідних матеріалів, використаних для виготовлення цієї одиниці, на фактичну ціну матеріалів. Відхиленнями по прямих матеріальних витратах є різниця між величиною загальних нормативних і фактичних матеріальних витрат на фактично вироблену готову продукцію.

На підставі наведеного можна стверджувати, що система стандарт-кост припускає розробку норм-стандартів, складання стандартної калькуляції та облік фактичних витрат з відокремленням відхилень від стандартів. Під стандартами у американській літературі розглядаються норми та нормативи, що встановлюються всередині підприємства, які є основою функціонування системи стандарт-кост.

Порівняння системи нормативного методу обліку витрат та системи „стандарт-кост” дозволить виявити їхню деяку подібність у підході до контролю витрат виробництва. Проте аналіз особливостей системи „стандарт-кост” і вивчення нормативного обліку виробництва показує, що це самостійні системи, які у значній мірі відрізняються одна від одної. Відмінності слід розглядати за двома напрямками: за змістом, за цілями і задачами системи та за технічними способами і методами [80, с.100].

Ця система широко використовується в усьому світі практично всіма компаніями реального сектора економіки. Однією з важливих переваг використання системи „стандарт-кост” над іншими є економія ведення облікових записів.

Різновидом систем обліку витрат є система „директ-кост”, яка надає інформацію у вигляді даних про неповну виробничу собівартість (прямі, змінні витрати) і маржинального доходу (суми покриття).

Твердження прихильників системи „директ-кост”, що не існує такої системи калькулювання витрат, яка б дала можливість визначати собівартість одиниці продукції з максимальною точністю, цілком справедливе. Це можна пояснити тим, що будь-яке непряме віднесення витрат на виріб, яким би воно не було обґрунтованим, перекручує фактичну собівартість та зменшує точність калькулювання.

Тому в більшості розвинених країн декларується принцип точності калькуляції, який ґрунтується на тому, що по-перше, до собівартості повинні бути включені лише ті витрати, які безпосередньо пов’язані з випуском конкретної продукції (робіт, послуг) і, по-друге, методика визначення витрат і собівартості повинна бути такою, щоб оперативно можна було отримати необхідну інформацію і використати її для регулювання виробничого процесу, а не у кінці звітної періоду, коли ситуація виправленню не підлягає.

Первісно, стандарт-кост був задуманий як інструмент, який виявляє невикористані резерви, без зв’язку з конкретними виконавцями. Але у подальшому виникла ідея використовувати відхилення для оцінки роботи тих чи інших адміністраторів. Це призвело до формування Дж.А. Хігінсом концепції центрів відповідальності, тобто ступеня відповідальності відповідних осіб за фінансові результати своєї роботи.

Центри відповідальності нагадують юридичне трактування обліку і принципи стандарт-кост. Якщо стандарт-кост намагається дати граничну оцінку досягнень підприємства, тобто виявити невикористаний потенціал, то

європейська юридична школа цікавиться не потенціалом, а тільки динамікою прав і відповідальності осіб, які зайняті у господарському процесі.

Таким чином, право вибору того чи іншого варіанта побудови бухгалтерського обліку витрат належить підприємству. Для конкретного практичного втілення певного методу на підприємстві розробляється відповідний проект роботи. В усіх випадках, при будь-якому варіанті побудови виробничого обліку повинна бути забезпечена повна ув'язка даних виробничого обліку з фінансовим за вартісними параметрами. Вибір варіанту обліку витрат тісно пов'язаний з характеристиками технологій та організації виробничої діяльності, об'єктом калькуляції, вирішенням різних завдань менеджменту та маркетингу. Це вимагає поглибленого розгляду варіантів побудови обліку витрат виробничої діяльності. Для цього необхідно обрати найбільш відповідний до умов виробництва метод обліку витрат.

На дослідженому об'єкті, враховуючи галузеву специфіку виробництва, облік витрат доцільно здійснювати за однопередільним методом із застосуванням елементів нормативного методу обліку в частині витрачання сировини.

Професор П.П. Новиченко, розглядаючи однопередільний метод обліку витрат, як різновид попередільного, відмічає, що він застосовується на тих підприємствах, де технологічний цикл виробництва складається з одного переділу. При цьому групування витрат за процесами, стадіями та іншими елементами технологічного циклу забезпечує максимальну локалізацію їх за окремими видами продукції. Застосування однопередільного методу обліку витрат можливе тільки у тому випадку, коли у процесі виробництва виробляється готова продукція і на окремих стадіях його не виготовляються напівфабрикати [68, с.25-26].

На ДП „Чортківський КХП” комбінатах хлібопродуктів при попередільному методі обліку витрати на виробництво продукції враховуються за об'єктами обліку.

При цьому, витрати враховуються по цеху (переділу) в цілому, а собівартість окремих видів продукції вираховується за допомогою економічно обґрунтованих методів.

При передільному методі із застосуванням елементів нормативного методу обліку у частині витрачання сировини повинно бути організовано систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм, а також виявлення змін цих норм. У первинній документації і оперативній звітності повинно відображатися не лише фактичне витрачання сировини, але й витрачання її за нормами (рецептурами).

Діючими називаються обумовлені технологічним процесом норми, за якими відбувається запуск сировини у виробництво. При цьому треба враховувати відхилення від норм.

За своїм складом відхилення від норм можна поділити на декілька груп:

– негативні відхилення – це перевитрати за собівартістю продукції, через порушення технології, організації та управління виробництвом. До них, зокрема, і належать перевитрати сировини;

– позитивні відхилення – утворюються внаслідок раціонального використання обладнання, матеріальних і трудових ресурсів тощо;

– умовні відхилення – можуть бути від’ємними та додатними і виникають внаслідок різниць у методиці складання планової та нормативної калькуляції.

Облік відхилень від норм, виступає одним із важливих елементів нормативного методу обліку витрат. І організаційно, і методично побудова обліку даного елемента найбільш складна. При цьому складним є не сам облік відхилень від норм, а рішення методично-технічних прийомів обліку відхилень за кожним видом матеріальних витрат у розрізі облікових номенклатур, за центрами (місцями), видами, причинами, винуватцями відхилень, їх класифікація, відбір методів відхилень, їх документування, побудова поточного обліку відхилень за ходом технологічного процесу, сумування, групування

відхилень за об'єктами обліку, зведення відхилень і визначення частки відхилень, яка припадає на собівартість окремого виду продукції.

Задля того, щоб облік відхилень від норм став діючим засобом управління собівартістю, кожна складова системи повинна бути ретельно розроблена до конкретних умов підприємства. Повнота виявлення і обліку відхилень від норм є важливим фактором організації процесу виробництва

Особливу увагу необхідно приділити розробці класифікатора відхилень від норм. Він повинен містити наступні ознаки: місця виникнення, причину, винуватців, характер, час, групувальну ознаку (додаток В).

Для контролю за витрачанням сировини і матеріалів у ДП „Чортківський КХП” застосовуються такі основні методи: документальне оформлення відхилення від норм, облік за партіями та інвентаризація (зачистки).

Відпуск сировини понад установлені норми повинен оформлятися окремими документами).

Аналіз методу обліку витрат, який використовується на досліджуваному підприємстві, показав відсутність належного та налагодженого систематичного виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм.

Основним методом виявлення та обліку відхилень від норм витрат сировини є інвентарний метод. Суть якого зводиться до проведення зачистки виробничого корпусу для підсумку переробленого зерна та виходу готової продукції при цьому складається „Акт зачистки” (форма №6-П).

Практика досліджень привела до висновку, що цей метод має певні недоліки, основними з яких є:

- фактичні витрати сировини, а також відхилення від норм виявляються у кінці місяця (акт зачистки складається один раз на місяць);
- форма акту зачистки не передбачає налагодженого порядку виявлення конкретних причин та винуватців відхилень від норм;
- інформація, що отримується не відповідає вимогам оперативного управління підприємством і контролю за витратами сировини у визначених місцях виникнення витрат та центрами відповідальності.

Ретельне обстеження документального оформлення руху сировини (зерна) у виробництві довело, що існуючі форми звітності переробки зерна не дають можливості аналізувати причини неефективного використання сировини з метою управління матеріальними витратами.

Матеріальні витрати у ДП „Чортківський КХП” складають понад 90% у виробничій собівартості продукції. Одним із резервів зниження матеріальних витрат (сировини) є використання понаднормативних виходів борошна та інших видів зернопродукції, що дозволить збільшити виробіток продукції з тими ж постійними витратами сировини і матеріалів.

З метою узагальнення причин відхилень витрачання сировини і матеріалів від норм необхідно розробити галузевий кодифікатор причин цих відхилень. У відповідності з яким, кожне зернопереробне підприємство буде мати можливість встановлювати перелік стосовно своєї специфіки з присвоєнням кожній причині відповідного коду.

Нами пропонується застосовувати наступну класифікацію причин та винуватців відхилень від норм по сировині і матеріалах для борошномельного цеху (додаток Г).

В умовах застосування автоматизованої обробки інформації, виявлені відхилення, які систематизовані в звітах та машинограмах за причинами та винуватцями їх здійснення, надаватимуть цінну інформацію для керівництва підприємства і дозволить оперативно контролювати формування собівартості продукції у частині матеріальних витрат.

З метою надання більш достовірної інформації про причини та винуватців відхилень від нормативних витрат, вищенаведені класифікатори доцільно доповнити такими показниками як місце виникнення та час виникнення відхилень. У зв'язку з цим до вказаних кодів причин і винуватців необхідно додати ще три знаки, перший з яких вказуватиме місце виникнення: відділення, цех, а другий і третій – час виникнення (змiна, день).

Використання елементів нормативного методу обліку має забезпечити своєчасне виявлення економії або додаткових витрат за рахунок відступів від устанавленого технологічного процесу або змін складу витраченої сировини.

Таким чином, можна впевнено стверджувати, що використання елементів нормативного методу обліку є основою для належного контролю й аналізу витрат на сировину, обґрунтованого калькулювання фактичної собівартості продукції, контролю за дотриманням та удосконаленням норм.

На ДП „Чортківський КХП” розраховують планові, кошторисні, нормативні та звітні (фактичні) калькуляції.

У планових калькуляціях, які складають на відповідний період (рік, квартал) і протягом цього періоду вони незмінні, визначається завдання з собівартості зернопродуктів виходячи з прогресивних норм витрат сировини, матеріалів, палива, енергії, витрат праці, використання обладнання та норм витрат на організацію обслуговування виробництва.

Розробка плану собівартості та планових калькуляцій передбачає застосування наукових методів планування і економічного аналізу виробничо-фінансової діяльності зернопереробних підприємств. Кошторисні калькуляції складаються на вироби чи послуги допоміжних виробництв (ремонтний цех) і використовуються для визначення цін на ці роботи чи послуги.

Нормативні калькуляції визначають нормативну собівартість зернопродуктів і розробляються на основі діючих норм матеріальних, трудових витрат і витрат на управління та обслуговування виробництва. У зернопереробному виробництві нормативні калькуляції складаються в основному на види виробів на основі норм витрат і рецептур і змінюються при впровадженні нових технологій.

Проведені дослідження показали, що у практиці ДП „Чортківський КХП” дуже часто нормативні калькуляції підміняються плановими. Але планова калькуляція ні в якому разі не тотожна нормативній, тому що вона встановлює тільки допустимий рівень витрат на виробництво у плановому періоді і складається на основі середніх планових норм, які склалися за минулі планові

періоди, а нормативна калькуляція складається на основі науково обґрунтованих технічних норм, діючих у плановому періоді. Необхідною умовою при складанні нормативної калькуляції являється тільки тотожність статей цієї калькуляції статтям планової та фактичної калькуляції.

Звітна калькуляція відображає фактичну собівартість зернопродуктів на основі бухгалтерського узагальнення фактичних витрат на виробництво. За допомогою звітної калькуляції визначаються відхилення від нормативної або планової собівартості продукції.

Калькулювання фактичної собівартості виготовленої продукції здійснюється після виконання операцій зведеного обліку витрат. Калькуляції необхідно складати у тій же послідовності, що й нормативні калькуляції, – після складання „Звітнього кошторису витрат на виробництво”.

З огляду на те, що ДП „Чортківський КХП”, у своєму складі мають борошномельний та круп’яний цехи, доцільним буде розглянути калькулювання фактичної собівартості продукції за кожним з них.

Борошномельний цех з одного виду сировини отримують одночасно декілька видів продукції, це впливає на порядок калькуляції собівартості борошна. Спочатку визначаються витрати у цілому на помел, а потім уже визначається собівартість однієї тони продукції за видом, яка калькулюється. За калькуляційну одиницю прийнято одну тонну певного сорту борошна, висівок, борошенця.

При односортних помелах пшениці, жита чи інших видів зерна, без відбору висівок (наприклад, дерті), виробнича собівартість 1т продукції визначається шляхом поділу загальної суми витрат на кількість виробленої продукції.

При помелах зерна, коли з одного виду сировини одночасно виробляється декілька сортів борошна, манна крупа і здійснюється відбір висівок, розподіл за сортами продукції загальної суми витрат (виробничої собівартості) на помел проводиться за постійними коефіцієнтами, встановленими на відповідні сорти продукції.

Особливістю калькулювання собівартості продукції круп'яного цеху є розподіл виробничої собівартості за окремими видами продукції за встановленими постійними коефіцієнтами.

Порядок калькулювання собівартості аналогічний борошномельному цеху, у зв'язку з тим, що декілька сортів крупи отримуються з однієї і тієї ж сировини одночасно. Калькуляційною одиницею прийнято одну тону крупи за видами і сортами, зародку, мучиці, дробленки і січки.

Для спрощення калькулювання собівартості продукції можна користуватися методом виключення із загальних витрат собівартості висівок та мучиці, визначених виходячи з їх кормової цінності порівняно із зерном, що переробляється, із застосуванням коефіцієнта 0,7.

На досліджуваному підприємстві здійснюється фасування борошна та крупи у дрібну тару, що виробляється ними або надходить зі сторони. Калькуляції на послуги по фасуванню цієї продукції складаються окремо від основної продукції.

Калькуляція складається на кожне розважування борошна або крупи (0,5 кг; 1 кг; 2 кг тощо).

Собівартість 1т розфасованого борошна або крупи визначається діленням окремо певних витрат по розважуванню на планований обсяг фасованої продукції. При цьому, усі виробничі витрати на фасування продукції розподіляються між розважуваннями прямо пропорційно часу витраченому на відповідне розважування.

На ДП „Чортківський КХП” притаманна наступна форма комбінування виробництва. При цій організації млинарське і круп'яне знаходяться у одному приміщенні, а декілька помелів борошна або виробітку крупи також в окремому приміщенні. У цьому випадку розподіл витрат проводиться в такому порядку. По-перше, витрати основного виробництва на сировину й основні матеріали та електроенергію відносяться на певний помел і прямо пропорційно кількості зерна, що витрачається. Вартість решти витрат, окрім оплати праці, прямо пропорційна вартості активної частини обладнання, що використовується.

Витрати на оплату праці і витрати, пов'язані з її використанням, розподіляються таким чином. У досліджуваному підприємстві розподіл проводиться пропорційно кількості зерна, яке переробляється, і переведеного в умовний помел, за встановленими коефіцієнтами трудомісткості цих помелів.

Отже, практика досліджень методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції довела доцільність застосування на ДП „Чортківський КХП” однопредільного методу обліку витрат з використанням елементів нормативного методу обліку в частині витрачання сировини, який сприятиме систематичному виявленню відхилень фактичних витрат від поточних норм.

Висновки до розділу 2

Проведене дослідження організації і методики обліку витрат виробництва, дають змогу узагальнити наступні висновки.

Дослідженням довело, що заготівельна діяльність на ДП „Чортківський КХП” із заготівлі зернових культур здійснюється із двох можливих варіантів, таких чином – облік заготівлі як частини виробничої діяльності з придбання матеріальних запасів для подальшої переробки на готову продукцію.

Визначено необхідність побудови системи обліку витрат, який 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.

Відповідно до виробничих особливостей досліджуваного підприємства встановлено, що дане виробництво є безперервним процесом технологічної переробки сировини, який здебільшого має закритий характер. Виходячи з цього, рекомендовано виділяти місця виникнення центрів витрат за адміністративною, технологічною та умовною ознаками для цілей організації оперативного обліку і контролю витрат виробництва та вироблено підхід до виділення показників оцінки центрів відповідальності.

Проведене дослідження довело, що на ДП „Чортківський КХП” облік витрат доцільно здійснювати за однопредільним 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.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АНАЛІЗУ І АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ШЛЯХИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Аналіз витрат виробництва та собівартості продукції

Собівартість продукції є головним ціноутворювальним чинником. Вживання суб'єкта господарювання в умовах конкуренції залежить від можливості підтримувати оптимальний рівень собівартості продукції. Вирішення цього завдання залежить від багатьох чинників, головним з яких є стратегія у своєму конкурентному середовищі й ефективність використання ресурсів. Відповідно до обраної стратегії виробник належить до категорії з низькою собівартістю на масовому ринку або з добре зарекомендованими виробами в ролі гравця у середовищі ринку.

Якщо виробник належить до категорії працюючого на масовому ринку, то необхідно досягнути концентрації у собівартості. Не меншу увагу собівартості повинні приділити виробники, які працюють у середовищі ринку, а також інші суб'єкти господарювання, бо всім необхідно мати достатньо високий рівень рентабельності, що забезпечує виробництво і розширення його діяльності.

Важлива роль у забезпеченні оптимального рівня собівартості належить аналізу, головна мета якого – виявлення можливості раціональнішого використання виробничих ресурсів, зменшення затрат на виробництво, реалізацію і забезпечення зростання прибутку. Аналіз собівартості є важливим інструментом управління затратами.

Для досягнення мети аналізу собівартості необхідна його організація на всіх етапах життєвого циклу виробів (робіт, послуг). Цього досягають шляхом проведення попереднього, подальшого (ретроспективного, історичного) і перспективного (прогнозуючого) аналізів. У ринковій економіці центр ваги зміщується на попередній і прогнозуючий аналізи.

Попередній аналіз здійснюють на стадіях життєвого циклу продукту (виробу) до початку масового випуску. Це стадія науково-дослідних і дослідно-

конструкторських робіт. На стадії науково-дослідних робіт вирішують принципово нові технічні завдання, що задовольняють вимоги споживачів, визначають і систематизують вимоги до нової продукції, розробляють шляхи вирішення, приймають кінцеві результати про створення нової продукції, визначають рівні якості та затрат на виробництво продукції, зіставляють їх.

На стадії дослідно-конструкторських робіт (ДКР) здійснюють проектування, створення дослідних зразків і їх випробовування. На цьому етапі конкретизують технічні й економічні параметри, зіставляють їх.

Частина життєвого циклу після НДР і ДКР, з моменту запуску виробу в виробництво до зняття з нього, називають економічним циклом. Він складається з чотирьох етапів: запровадження, підйому, стабілізації, спаду.

Для етапу запровадження характерне повільне і розтягнуте в часі наростання випуску продукції. На цій стадії великі затрати здійснюють на підготовку виробництва, засвоєння технології, вдосконалення організації виробничого процесу.

Етап підйому доволі короткий у часі. Для нього властиві інтенсивне збільшення масштабів виробництва, швидке зменшення витрат (порівняно з періодом заснування). Зменшенню витрат сприяють зростання обсягу випуску продукції, запровадження серійної технології.

Для етапу стабілізації характерні стабільні темпи випуску продукції, невеликі темпи зменшення витрат.

Для етапу спаду властиві зменшення випуску, стабілізація, або деяке підвищення собівартості виробу. Економічним завданням цього етапу є мінімізація затрат на випуск виробів, що підлягають заміні.

Головний етап життєвого циклу багатьох виробів, наприклад засобів праці, період експлуатації у споживача. До затрат у споживача належать: оплата праці, витрати на ремонт, енерговитрати й ін.

Оскільки на стадіях НДР та ДКР виробник може впливати на рівень цих витрат, то необхідно їх аналізувати і мінімізувати з метою збереження і розширення ринку збуту продукції.

На стадіях НДР та ДКР проводять розрахунки економічної ефективності, однак не можна запевняти, що тут не досягають високого рівня економічного

запровадження з точки зору оптимальності затрат. Для досягнення мети оптимізації витрат на цих стадіях життєвого циклу виробів необхідно широко застосовувати порівняльний і функціонально-вартісний аналізи.

Порівняльний аналіз на ранніх стадіях життєвого циклу продукції можна здійснювати для вивчення загальних тенденцій і напрямків розвитку техніки, можливостей продажу нової продукції, оцінювання техніко-економічного рівня продукції і його оптимізації, рентабельності виробництва і реалізації продукції. Порівняння роблять із ліпшими зразками галузі закордонних країн (зі світовим рівнем). Об'єктами порівняння можуть бути технічні системи, вироби, окремі вузли, деталі, функції, параметри.

Найважливіше методологічне питання порівняльного аналізу – порівнянність. При повній подібності вироби є ідентичними, при приблизній і частковій – аналогічними. Найважливішими умовами порівнянності є однорідність елементів і показників нового виробу порівняно з існуючими аналогами, тотожність розрахунків і одиниць вимірювання параметрів.

За новими виробами встановлюють ступінь порівнянності з уже відомими зразками, при цьому чим оригінальніший виріб, тим менше прототипів для порівняння. У цьому випадку враховують насамперед функціональне призначення виробу. Вивчають реальні і можливі результати-параметри споживчих властивостей, їхні переваги порівняно з аналогами, собівартість одиниці виробу і способи її зниження, проєктований рівень витрат на функціонування виробу в споживача. Такий порівняльний аналіз дає можливість вибору оптимального інженерного вирішення, є гарантом недопущення техніко-економічних прорахунків.

Аналізуючи собівартість продукції, вирішують такі основні завдання:

- оцінювання виконання плану за собівартістю продукції на підприємстві в цілому, а також за окремими видами продукції;
- вивчення причин відхилення фактичних витрат від планових у розрізі статей, а також за окремими видами і групами продукції;
- пошук резервів зниження собівартості продукції та розробка відповідних заходів щодо їх використання.

Під час аналізу використовують дані звіту по собівартості продукції і звіту підприємства з праці. Залучаються також планові й звітні калькуляції окремих видів продукції та відповідні дані бухгалтерського обліку.

Найбільш корисним для вивчення змін у структурі витрат на виробництво є аналіз собівартості за елементами витрат. Елементні витрати – це однорідні за складом витрати підприємства. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, інші витрати (табл. 3.1.).

Таблиця 3.1.

Аналіз витрат виробництва за елементами
на ДП „Чортківський КХП”*

(тис грн.)

Витрати за елементами	2010 рік		Від-хиле-ння	2011 рік		Від-хиле-ння	2012 рік		Від-хиле-ння
	на початок	на кінець		на початок	на кінець		на початок	на кінець	
Матеріальні витрати	12814	9707	-3107	9707	9613	-94	9613	11139	1526
Витрати на оплату праці	2453	1789	-664	1789	3605	1816	3605	5015	1410
Відрахування на соціальні заходи	926	676	-250	676	1362	686	1362	1894	532
Амортизація	340	268	-72	268	234	-34	234	379	145
Інші витрати	281	477	196	477	243	-237	243	31	-212
Разом	16814	12917	-2897	12917	15057	2140	15057	18458	3401

* складено автором за даними додатку Д

З отриманих даних можна зробити наступні висновки, що загальна сума витрат за елементами за 2010 рік зменшилась на 2897 тис. грн., тоді як у 2011 та 2012 роках вона збільшилась на 2140 тис. грн. і 3401 тис. грн.

Якщо провести аналіз витрат за елементами, то стаття „Матеріальні витрати” зменшилася на 3107 тис. грн. та 94 тис. грн. за 2010 рік, а у 2012 році відбулося збільшення на 1526 тис. грн. Стаття „Витрати на оплату праці” за 2010 рік зменшилась на суму 664 тис. грн., але у 2011 та 2012 роках

збільшилась на 1816 тис. грн. і 1410 тис. грн. Такі ж самі зміни і відбулися із сумою статті „Відрахування на соціальні заходи”. У 2010 році спостерігається зменшення на 250 тис. грн., а у 2011 та 2012 роках збільшення на 686 тис. грн. і 532 тис. грн. відповідно. Що ж стосується статті „Амортизація”, то у 2010 та 2011 роках відбувається зменшення на 72 тис. грн. і 34 тис. грн., тоді як у 2012 році відбулося збільшення на 145 тис. грн. Зовсім протилежною є ситуація із статтею „Інші витрати”. У 2010 році відбулося збільшення по цій статті на 196 тис. грн., тоді як у 2011 та 2012 роках спостерігається зменшення на суму 237 тис. грн. і 212 тис. грн.

Аналіз собівартості розпочинають з оцінки загального виконання плану собівартості продукції. Потім переходять до вивчення відхилень у розрізі окремих видів витрат. При цьому слід урахувати, що відхилення за деякими статтями собівартості можуть бути наслідком дії одного чинника. Наприклад, підвищення механізації праці може спричинити зниження витрат на заробітну плату, проте підвищити певною мірою витрати на утримання та експлуатацію устаткування. Ще один комплексний чинник – зростання купованих виробів і напівфабрикатів, який збільшує суму відповідних матеріальних затрат, проте це обов’язково приводить до зниження витрат на заробітну плату, відрахувань на соціальне страхування, зменшення витрат на сировину і матеріали, а також за іншими статтями. Отже, негативні відхилення в одних статтях не можна розглядати завжди ізольовано від позитивних в інших статтях. Природно, це ускладнює аналіз за статтями витрат, проте дія таких комплексних чинників має місце не дуже часто. Звичайно відхилення в кожній статті собівартості спричиняють поодинокі фактори, які не виходять за межі даної статті.

На досліджуваному підприємстві для переконливого виконання аналізу собівартості продукції будемо використовувати дані 2012 року, оскільки воно дасть змогу зробити конкретні висновки. План за собівартістю продукції виконаний. Більше того має місце понадпланове її зниження на 20 тис. грн., або на 2,9 %. Головна частка економії припадає на статті „Куповані вироби” та „Загальновиробничі витрати” (відповідно 12 і 18 тис. грн.), одночасно за статтями, на яких відображається зарплата робітників, допущені перевитрати (+6, +2, +4). Причини цих перевитрат слід вивчити додатково в подальшому

аналізі. Наявність витрат від браку (+3 тис. грн.) — безумовний резерв зниження собівартості продукції.

Таблиця 3.2.

Собівартість промислової продукції за статтями витрат
на ДП „Чортківський КХП”

(тис. грн.)

Показник	Фактично випущена товарна продукція		Відхилення	
	за плановою собівартістю	за фактичною собівартістю	абсолютне	%
1. Сировина й матеріали	160	157	-3	-1,8
2. Зворотні відходи (віднімаються)	3	5	+2	+66,6
3. Куповані вироби, напівфабрикати й послуги кооперованих підприємств	205	193	-12	-5,9
4. Зарплата основна виробничих робітників	108	114	+6	+5,6
5. Зарплата додаткова виробничих робітників	8	10	+2	+25,0
6. Відрахування на соціальне страхування	35	39	+4	+11,4
7. Загальновиробничі витрати	175	157	-18	-10,3
8. Втрати від браку	—	3	+3	—
Виробнича собівартість	688	668	-20	-2,9

Після вивчення загальної картини відхилень за статтями собівартості треба перейти до більш ретельного аналізу витрат за окремими статтями собівартості продукції.

При аналізі матеріальних витрат потрібно враховувати, до якої галузі належить підприємство, що досліджується. Це зумовлює різний вміст матеріалів і сировини у собівартості продукції, тобто матеріаломісткість продукції. Взагалі в обробних галузях виробництва частка цих витрат дуже велика. Особливо це стосується легкої й харчової промисловості.

Після цього слід також встановити, які технологічні процеси використовуються і наскільки вони досконалі та сучасні, тобто безвідходні. Сьогодні слід звертати особливу увагу на витрати палива та електроенергії у зв'язку з їх дефіцитністю і великою вартістю. У деяких галузях промисловості аналіз використання енергетичних ресурсів має пріоритетний характер.

Аналіз матеріальних витрат полягає в порівнянні фактичного обсягу їх з плановим чи базовим і в обчисленні дії окремих факторів на виявлені відхилення. Специфіка цих факторів і конкретна методика їх дослідження залежать від особливостей технології, а також від видів сировини, матеріалів і енергоносіїв, які використовуються.

Проте завжди слід виявляти вплив двох таких факторів:

- зміни питомих витрат сировини й матеріалів на одиницю продукції – фактор „норм”.
- зміни собівартості заготівлі одиниці сировини та матеріалів – фактор „цін”.

Останній фактор складається з таких трьох підфакторів:

- зміни купівельних цін з урахуванням усіх доплат і знижок;
- транспортних витрат, до яких належать і вантажно-розвантажувальні витрати;
- заготівельних витрат.

Зміна питомих витрат сировини й матеріалів може також відбуватися під впливом причин:

- пов’язаних із виконанням плану технічного розвитку в заходах, спрямованих на зниження норм витрачання;
- зумовлених різними іншими відхиленнями від поточних норм витрат.

Аналіз матеріальних витрат завжди завершується розробкою відповідних заходів щодо використання знайдених резервів.

У більшості галузей промисловості витрати на оплату праці мають значно меншу частку в собівартості продукції, ніж матеріальні витрати. Проте загальновідомо, що одним з найважливіших джерел зниження собівартості продукції є більш швидке зростання продуктивності праці порівняно із середньою оплатою праці. Тому аналізу витрат на оплату праці слід завжди приділяти першочергову увагу.

Оплату праці аналізують у двох напрямках:

- аналіз фонду оплати праці як елемента витрат на виробництво на підставі спеціальної статистичної форми (1-ПВ);
- аналіз оплати праці за окремими статтями калькуляції, насамперед за

самостійною статтею – заробітна плата виробничих робітників.

Перший напрям має явні переваги, оскільки ґрунтується на всебічній інформації звітності за трудовими показниками. Аналіз виконання фонду оплати праці розпочинають з визначення абсолютного відхилення від планового фонду або фактичного за базовий період. Після цього досліджують причини такого відхилення. При цьому виявляють вплив двох факторів: зміни середньооблікової чисельності персоналу (кількісний фактор) і зміни середньої заробітної плати працюючих (якісний фактор). Для розрахунку можна використати спосіб абсолютних різниць, згідно з яким вплив першого з названих факторів визначають множенням відхилення від плану за кількістю працюючих на планову середню заробітну плату, а вплив другого – множенням відхилення від плану із середньої заробітної плати на фактичну чисельність персоналу.

Середньорічна заробітна плата одного робітника залежить від дії таких факторів: кількості робочих днів у періоді, тривалості робочого дня (зміни), середньогодинної оплати. Методика розрахунку така сама, як і при визначенні впливу факторів на середньорічний виробіток 1 робітника.

Під час аналізу складу фонду заробітної плати робітників потрібно встановити співвідношення між різними видами оплати праці (почасова, відрядна, додаткова та ін.), а також виявити непродуктивні виплати. Серед останніх найбільш відомі такі:

- доплати у зв'язку зі змінами умов праці;
- доплати за роботу в понаднормативний час;
- оплата цілодобових простоїв та годин внутрішньозмінних простоїв;
- заробітна плата у складі браку продукції.

Крім того, у складі нарахованої заробітної плати можуть бути такі приховані суми, як оплата невиконаних технологічних операцій, невикотовленої готової продукції (приписки обсягів виробництва) тощо. Ці суми слід враховувати як резерви економії фонду заробітної плати.

Зменшення непродуктивних виплат заробітної плати зовсім не суперечить підвищенню основних тарифних розцінок і погодинної плати,

особливо коли спостерігається відповідне зростання продуктивності праці. Взагалі підвищення рівня заробітної плати на сучасному етапі – надзвичайно важливий економічний і соціальний фактор, проте він залежить не лише від продуктивності праці, а й має тісно узгоджуватися з фінансовим станом підприємства.

Частка витрат на обслуговування виробництва та управління залежить від галузі промисловості. Цей показник може досягати 50 і більше відсотків у машинобудуванні. У склад виробничої собівартості продукції зараз включають лише загальновиробничі витрати. Адміністративні витрат та витрати на збут продукції фінансуються за рахунок валового прибутку підприємства.

Розглянемо порядок вивчення загальновиробничих витрат за даними, наведеними в табл. 3.3.

Таблиця 3.3.

Дані про собівартість продукції за статтями витрат
на ДП „Чортківський КХП”

(тис. грн.)

Показник	Минулий рік	Звітний рік		Відхилення звітного періоду від	
		За планом	Фактично	минулого року	плану
	1	2	3	4	5
1. Товарна продукція	1440	1320	1323	-117	+3
2. Загальновиробничі витрати	180	175	157	- 23	-18
3 них витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання	95	90	91	-4	+1
3. Загальновиробничі витрати на 1 грн товарної продукції	12,5	13,3	11,9	-0,6	-1,4
3 них витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання на 1 грн товарної продукції	6,6	6,8	6,9	+0,3	+ 0,1

При аналізі загальновиробничих витрат можна встановити абсолютне і відносне відхилення від кошторису як у цілому, так і за окремими видами

статей. Проте, аналіз у динаміці цих витрат доцільно проводити лише з використанням відносних показників у розрахунку на 1 грн. товарної продукції.

Як свідчать дані табл. 3.3., суми загальновиробничих витрат як в абсолютному вимірі, так і відносні показники мають тенденцію до зменшення.

Однак така їх велика стаття як витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання навпаки зростає відносно обсягів виробництва. Взагалі останнє може бути наслідком покращення технічної озброєності праці, але не виключаються і певні недоліки у витрачанні коштів. Тому треба провести додатково поглиблений аналіз витрат на поточний ремонт устаткування, транспортні витрати в межах підприємства тощо.

При аналізі загальновиробничих витрат треба пам'ятати, що вони в своїй більшості мають сталий характер. Тому, звичайно, обмежуються визначенням абсолютних відхилень від кошторису. Винятком є витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання (крім амортизації), які за своєю суттю є змінними, оскільки залежать від обсягу виробництва. За цими витратами розраховують також відносне відхилення, порівнюючи фактичні витрати з даними кошторису, перерахованими на відсоток виконання плану випуску товарної продукції. В подальшому аналізі слід виявити причини відхилень фактичних витрат від планових.

Причинами відхилень за окремими статтями витрат можуть бути: амортизація устаткування – зміна вартості устаткування, в тому числі внаслідок переоцінки, дострокового надходження й вибуття основних засобів, зміна порядку і норм амортизаційних відрахувань; поточний і капітальний ремонт – зміна норм витрачання і цін на ремонтні матеріали, зміна погодинної оплати робіт і трудомісткості їх виконання, зміна кількості устаткування й обсягів виконаних робіт тощо.

Причинами відхилень за статтями витрат можуть бути також необґрунтованість плану і неправильне їх віднесення на певні статті.

План за собівартістю продукції вважається виконаним, якщо фактичний показник дорівнює плановому або нижчий від нього. В останньому випадку говорять про понадпланове зниження собівартості продукції.

Для вивчення собівартості продукції у динаміці більш придатний показник затрат на 1 грн. товарної продукції (В), який обчислюється за формулою:

$$B = C/T$$

де С – собівартість товарної продукції,

Т – вартість товарної продукції в цінах реалізації.

Цей показник одночасно може виконувати роль і в певному відношенні показника рентабельності виробництва. Наприклад, якщо він дорівнює 80 коп. на 1 грн. товарної продукції, то це свідчить, що рентабельність виробництва становить 20 (100 - 80) коп. у відношенні до 1 грн. товарної продукції. Природно, цей показник залежить від зміни суми собівартості продукції. Проте він також залежить від:

- структури й асортименту продукції, що виробляється;
- рівня цін на продукцію певного підприємства, на готову продукцію.

Особливих пояснень потребує фактор асортиментно-структурних зрушень, дія якого проявляється тоді, коли рівень витрат на окремі види продукції неоднаковий.

Для визначення впливу кожного з перелічених факторів на зміну рівня витрат на 1 грн. товарної продукції порівняно з планом застосовують спосіб ланцюгових підстановок. Вихідні дані для розрахунків наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

Дані для розрахунку виконання плану собівартості
на ДП „Чортківський КХП”

Показник	За первісним планом	Фактично		
		за планом, перерахованим на фактичний асортимент і структуру виробництва	у цінах плану, але фактичної собівартості продукції	у цінах, які діяли
1. Повна собівартість товарної продукції, тис. грн	660	668	668	668
2. Товарна продукція, тис. грн	1320	1323	1323	1350
3. Затрати на 1 грн товарної	50	52	50,5	49,5

З наведеної вище таблиці видно, що порівняно з первісним планом фактичні витрати зменшились на 0,5 коп. (49,5-50,0). Визначимо кількісний вплив різних факторів на відхилення послідовним відніманням відповідних показників:

– зрушення у структурі та асортименті випущеної продукції:

$$52 - 50 = +2 \text{ коп. (негативний вплив);}$$

– зміна собівартості окремих видів продукції:

$$50,5 - 52 = -1,5 \text{ коп. (позитивний вплив);}$$

2) зміна цін на випущену продукцію:

$$49,5 - 50,5 = -1,0 \text{ коп. (позитивний вплив).}$$

Разом-0,5 коп.

3.2. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього аудиту витрат виробництва

Однією із складових частин внутрішнього контролю і найбільш ефективних з них є внутрішній аудит, який представляє собою незалежну оцінку, що проводиться всередині економічного суб'єкта, з метою перевірки і визначення ефективності його діяльності. У порівнянні з іншими організаційними формами проведення контролю, служба внутрішнього аудиту вирішує набагато ширший спектр завдань. Проте, на практиці, має місце певна недооцінка ролі такого контролю. Внаслідок цього, підприємства позбавлені інформації, яку може надавати внутрішній аудит. По-перше, внутрішній аудит надає інформацію вищому рангу управління підприємства про його фінансово-господарську діяльність. По-друге, сприяє створенню ефективної системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які запобігають виникненню порушень. По-третє, що також є важливим, підтверджує достовірність звітів нижчої ланки управління, структурних підрозділів.

В економічній літературі економісти більше уваги приділяють методології, організації і технології зовнішнього аудиту. Лише в деяких працях зарубіжних і вітчизняних вчених у загальних рисах розкриті питання

особливостей внутрішнього аудиту [75, с.26-28; 1 с.11-16; 2, с.233-242; 16, с.16]. Автори зазначених джерел здебільшого виокремлюють операційний аудит, як різновид внутрішнього або розглядають об'єкти внутрішнього контролю та методичні прийоми.

Існуюча система зовнішнього аудиту направлена в першу чергу на підтвердження достовірності звітності і не вирішує багатьох проблем, які пов'язані з удосконаленням системи управління. Таким чином, метою внутрішнього аудиту є оцінка дотримання економічної політики підприємства, оцінка функцій внутрішнього контролю, який здійснюється всіма структурними підрозділами.

Спостереження за розвитком внутрішнього аудиту показують, що внутрішній аудит фактично лише створюється на заміну внутрішньовідомчому контролю [76, с.20]. Особлива потреба у створенні відділів внутрішнього аудиту сьогодні виникає на великих підприємствах з різними видами діяльності, зі складною розгалуженою структурою і великою кількістю територіально віддалених філій, дочірніх і залежних підприємств. Робота фахівців відділу внутрішнього аудиту в цьому напрямі полягає насамперед в уніфікації і стандартизації облікових процесів для правильного формування зведеної чи консолідованої звітності. Працівники бухгалтерських служб територіально відособлених структурних підрозділів, дочірніх і залежних компаній не завжди додержують єдиної методики бухгалтерського обліку, а також управлінського обліку. Внаслідок відсутності єдиного методологічного підходу однакові операції відображаються по-різному, що може стати причиною невірогідності консолідованої звітності.

Зміст даного параграфу передбачає розробку методики для вирішення завдань внутрішнього аудиту витрат виробництва, які спрямовані на перевірку відповідності чинним нормативним актам і галузевим рекомендаціям системи внутрішніх регламентів і процедур контролю, що використовуються управлінським персоналом підприємства для здійснення підконтрольного управління виробничими витратами; перевірки правильності організації,

методології та техніки обліку витрат на виробництво і собівартість зернопродукції. Вирішення поставлених завдань може бути досягнуто при здійсненні внутрішніх аудиторських перевірок виробничих витрат.

Для більш докладного вивчення аспектів методики внутрішнього контролю і аудиту необхідно визначити контрольні напрями. Вважаємо, що до аудиторських контрольних напрямів можна віднести: виявлення відхилень від цілей мінімізації витрат виробництва та собівартості продукції, надійність інформаційного забезпечення обліку виробничих витрат, збереженість ресурсів призначених для виробничого процесу.

У процесі здійснення внутрішнього аудиту чи тематичних перевірок окремих господарських фактів, об'єкти внутрішнього контролю співпадають з об'єктами обліку. Найповнішу характеристику основних процесів діяльності у сфері виробничій, обігу й у невиробничій діяльності пропонує професор В.В. Сопко, який розглядає ці процеси як об'єкти бухгалтерського обліку, а через це, їх можна вважати об'єктами внутрішнього контролю. Так, у сфері матеріального виробництва, він виокремлює наступні об'єкти обліку (контролю): витрати на придбання (заготівлю) засобів виробництва, витрати предметів праці, витрати засобів праці у розмірах їх амортизації (зносу) у процесі створення продукту, міра праці і міра споживання, визначення собівартості новоствореного продукту, наявність і рух новоствореного продукту та пов'язані з ним грошові, розрахункові й кредитні операції [36].

Стосовно зернопереробної галузі можна відзначити, що для неї характерні одночасно процеси як заготівель, так і виробництва. Саме така організація діяльності обумовлює об'єкти внутрішнього аудиту витрат, а їх зміст визначають найважливіші елементи методики перевірок витрат виробництва (додаток Е).

Внутрішній аудит виробничих витрат здійснюється відповідно до конкретних завдань менеджерів найвищого рівня управління за ієрархічною структурою. Незалежно від форм власності, власники підприємства, вимагають від внутрішніх аудиторів вираження незалежної думки щодо обґрунтованості

застосування адміністрацією контрольних процедур виробничих витрат, достовірності інформації про собівартість продукції та валових витрат підприємства, які є основою для складання звітності. У результаті як самостійний підрозділ управлінського апарату служба внутрішнього аудиту надає допомогу адміністрації підприємства в організації контролю за цільовим використанням виробничих ресурсів, які включаються до собівартості продукції, встановленням правомірності формування валових витрат підприємства і розробці рекомендацій щодо усунення викривлень інформації.

Внутрішній аудит виробничих витрат, з метою досягнення максимальних результатів, має провадитися у певній послідовності (рис. 3.1).

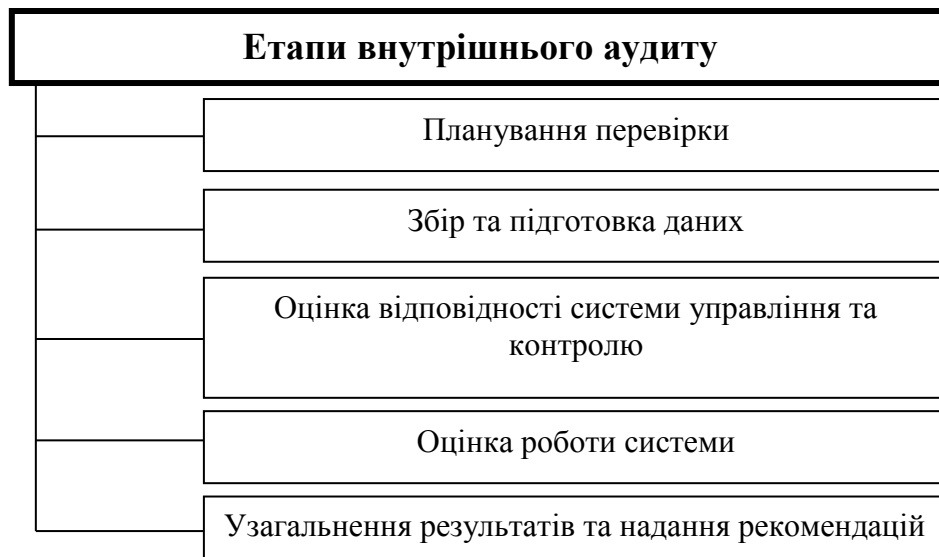


Рис. 3.1. Схема процесу внутрішнього аудиту виробничих витрат

Досить різноманітний характер та велика кількість джерел інформації для здійснення контролю зумовлюють необхідність вибору її носіїв, а також конкретизації інформаційних потоків та контрольних взаємозв'язків між структурними підрозділами зернопереробного підприємства. Виходячи із вищезазначеного можна запропонувати схему інформаційних зв'язків між структурними підрозділами та службами внутрішнього аудиту одного з досліджених підприємств (додаток Ж).

Так, якщо на підготовчому етапі такі зв'язки формуються поза межами внутрішнього аудиту, тоді як на етапах проведення внутрішнього аудиту та

узагальненні результатів і наданні рекомендацій, носії інформації створюються безпосередньо у ході перевірки. Зазначені носії повинні мати таку форму, яка б відповідала завданням аудиту та надаватися внутрішньому аудитору у встановлений строк. Графік подання внутрішньому аудитору інформації, для перевірки системи управління та контролю виробничих витрат, може бути складений стосовно одного з етапів цієї перевірки (додаток 3).

Результати експертної оцінки та аудиторського контролю витрат оформлюються у вигляді аудиторського звіту (висновку). Інформація, що міститься в аудиторському звіті, може бути використана як адміністрацією підприємства, так і зовнішніми аудиторами. В остаточному підсумку рекомендації і висновки внутрішніх аудиторів повинні сприяти скороченню витрат і підвищенню ефективності діяльності підприємства. Слід зазначити, що внутрішній аудит виробничих витрат не може вважатися завершеним доти, поки не будуть впроваджені аудиторські рекомендації й усунуті виявлені відхилення.

Отже, внутрішній аудит представляє собою систему оперативного, періодичного забезпечення інформацією керівництва чи власників економічного суб'єкта шляхом організації незалежного контролю і підготовки управлінських рішень для отримання максимального прибутку при мінімальних витратах і найбільш повного задоволення матеріальних потреб всіх сторін зацікавлених у його ефективній роботі.

На сучасному етапі розвитку зернопереробної галузі зростають вимоги до служб аудиторського контролю щодо пошуку резервів удосконалення результатів роботи комбінатів хлібопродуктів, вирішення нових економічних завдань, надання допомоги керівництву у виборі ефективних варіантів ведення господарської діяльності. Для повнішого забезпечення виконання нових функцій аудиту необхідно належним чином організувати апарат внутрішнього аудиту та запровадити наукову організацію праці аудиторів, що є важливими складовими елементами організаційної структури внутрішнього аудиту.

Залежно від адміністративного підпорядкування розрізняють три типи структури апарату внутрішнього аудиту: лінійно-просту, лінійно-штабну і комбіновану [46, с.63].

Практика досліджень довела, що на зернопереробних підприємствах найбільш прийнятною формою побудови апарату внутрішнього аудиту є лінійно-штабне адміністративне підпорядкування працівників служби внутрішнього аудиту. Таке підпорядкування передбачає поділ служби на сектори, при цьому керівник відповідного контрольного органу подає розпорядження керівникам секторів. Оскільки контрольний процес у технологічному плані є складним, тому він повинен бути розподілений між окремими виконавцями.

Функції контролю здійснюють не тільки служби внутрішнього аудиту, а й працівники бухгалтерії. Залежно від розподілу праці робітників сфери контролю і відповідно побудови служби внутрішнього аудиту розрізняють централізовану і децентралізовану її форми.

При централізованій формі організації внутрішньогосподарського контролю внутрішні аудитори знаходяться в штаті бухгалтерії і підпорядковуються головному бухгалтеру. На наш погляд, централізована форма внутрішньогосподарського контролю для зернопереробних підприємств є неефективною, тому що внутрішні аудитори в адміністративному плані підпорядковуються головному бухгалтеру, що порушує принцип незалежності аудитора.

Кращим варіантом організації внутрішнього аудиту є децентралізована форма внутрішньогосподарського контролю. При цій формі керівник служби внутрішнього аудиту в адміністративному плані підпорядковується прямо керівнику підприємства.

Підпорядкування керівника служби внутрішнього аудиту головному бухгалтеру є недоречним, тому що в одній особі поєднуються функції обліку і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства, а це в свою чергу може призвести до послаблення функцій внутрішньогосподарського контролю.

Різноманітність завдань, які виконуються службами внутрішнього аудиту при здійсненні аудиту витрат виробництва, вимагають належної кваліфікаційної підготовки їх працівників. По-перше, це повинні бути висококваліфіковані фахівці з вищою економічною освітою та досвідом бухгалтерської та економічної роботи. По-друге, вони зобов'язані професійно вміти застосовувати методичні прийоми та способи аудиту для збирання необхідних аудиторських доказів, правильно документувати отримані відомості, аналізувати інформацію та подавати рекомендації у формі належно складеного звіту внутрішнього аудитора.

Служби внутрішнього аудиту повинні здійснювати свою діяльність згідно плану й посадових інструкцій внутрішніх аудиторів, які затверджуються керівництвом підприємства. У посадових інструкціях внутрішніх аудиторів передбачаються наступні розділи: загальні положення, кваліфікаційні вимоги посадові обов'язки, права та персональна відповідальність.

Застосування на комбінатах хлібопродуктів запропонованих методичних і організаційних аспектів внутрішнього аудиту виробничих витрат, надасть можливість їх керівництву отримати незалежну та об'єктивну оцінку контрольних процедур менеджерів різних рівнів управління витратами виробництва та собівартістю продукції. Такі дії забезпечать надійність інформації, яка використовується на зернопереробних підприємствах, для прийняття рішень управління витратами, що в свою чергу надасть можливість підвищити ефективність виробничої діяльності.

3.3. Шляхи удосконалення обліку, аналізу і аудиту витрат виробництва за допомогою використання інформаційних технологій

Проведені дослідження стану обліку витрат на ДП „Чортківський КХП” указують на існуючу надмірну громіздкість первинної документації та бухгалтерських реєстрів, дублювання інформації, її низьку оперативність, відсутність комплексної автоматизації та безсистемність облікових процесів.

Бухгалтерії комбінату хлібопродуктів користуються застарілими інструктивними та методичними матеріалами з обліку і контролю витрат, при цьому не використовують всі можливості сучасних інформаційних технологій на базі швидкодіючих електронно-обчислювальних машин.

Технологія обробки інформації за меморіально-ордерною формою обліку не передбачає автоматичне формування періодичної і річної звітності. Перевагами меморіально-ордерної форми обліку є: простота і гнучкість, а використання меморіальних ордерів сприяє упорядкуванню синтетичного обліку. Вона забезпечує посилення контрольних функцій обліку, звірення даних синтетичного і аналітичного обліку. Водночас меморіально-ордерна форма обліку має істотні недоліки, а саме: необхідність формування великої кількості меморіальних ордерів; незначний ступінь відповідності обліку потребам аналізу і аудиту; не надає можливості на основі облікової інформації приймати управлінські рішення.

Практика досліджень довела, що найбільш придатною для використання зернопереробними підприємствами в процесі автоматизованого обліку витрат є корпоративна інформаційна система бухгалтерського обліку 1С„Бухгалтерія”, яка передбачає роботу з віддаленими філіалами і ведення консолідованого обліку в реальному часі.

Інтегрована інформаційна система 1С„Бухгалтерія” призначена для комплексного управління підприємством. Вона забезпечує планування і управління всіма ресурсами, виробництвом і збутом продукції підприємства та галузі в цілому.

До складу системи 1С„Бухгалтерія” включаються модулі з управління фінансами, виробництвом, основними ресурсами, постачанням-збутом, транспортуванням, персоналом. Вона є комплексною інтегрованою трьохрівневою системою, яка забезпечує узгоджене управління бізнес процесами і дозволяє проводити моніторинг діяльності підприємства на всіх стадіях виробничої ланки.

Система 1С„Бухгалтерія” забезпечує управління ресурсами підприємства та підтримує гнучку технологію управління логічними ланками. Цю систему спеціально розроблено з орієнтацією на безперервне виробництво, яким і являється зернопереробне виробництво, де використовуються формули та рецептури. Важливими параметрами корпоративної інформаційної системи є надійність, масштабність та безпечність. Вона може бути швидко адаптована до особливостей чинного законодавства і локальних умов ведення виробництва, зокрема, галузевих інструкцій.

Впровадження та використання корпоративної інформаційної системи 1С„Бухгалтерія” надасть можливість зернопереробним підприємствам: приводити систему управління комбінатом хлібопродуктів у відповідності із сучасними технологіями; забезпечити управління комбінатом хлібопродуктів (створення „електронної моделі” підприємства як цілого, бізнес процесів, організаційно-штатної структури); гнучкого доступу до корпоративної інформації; генерації фінансової звітності у відповідності із міжнародними стандартами.

До основних завдань, які вирішує система 1С„Бухгалтерія” належать: оперативне ведення і контроль основних даних для управління підприємством; планування виробничого процесу; прогнозування і аналіз продаж; контроль фінансових відносин із зовнішніми постачальниками і споживачами; облік виготовлених виробів; формування і аналіз бюджету підприємства та його підрозділів; автоматизація розрахунку руху грошових потоків на основі бухгалтерських звітів; облік праці і заробітної плати; структуризація і управління витратами та калькулювання собівартості продукції; розрахунок, аналіз та прогнозування фінансових показників діяльності підприємства; формування бухгалтерської звітності підприємства та його підрозділів; налагодження документообігу; формування електронного архіву підприємства.

Контур системи формується із різних модулів і концентрується на предметній області замовника, що надає широкі можливості управління бізнес процесами і дозволяє досягти швидкого повернення інвестицій. Модульний

принцип побудови забезпечує можливість поетапного впровадження системи. Кожен програмний модуль може також функціонувати як окремий продукт (рис. 3.2.).

Фінансова серія представляє собою інтегрований пакет, який містить модулі: головна книга; рахунки до оплати; рахунки до отримання; основні засоби; управління витратами.

Модуль „Головна книга” у складі системи представляє централізований депозитарій для зберігання всієї фінансової і статистичної інформації. Гнучка структура розрахунків дозволяє створити бухгалтерську книгу за декількома підприємствами, підрозділами тощо. За необхідністю система буде створювати рахунки у відповідності із раніше визначеними правилами.

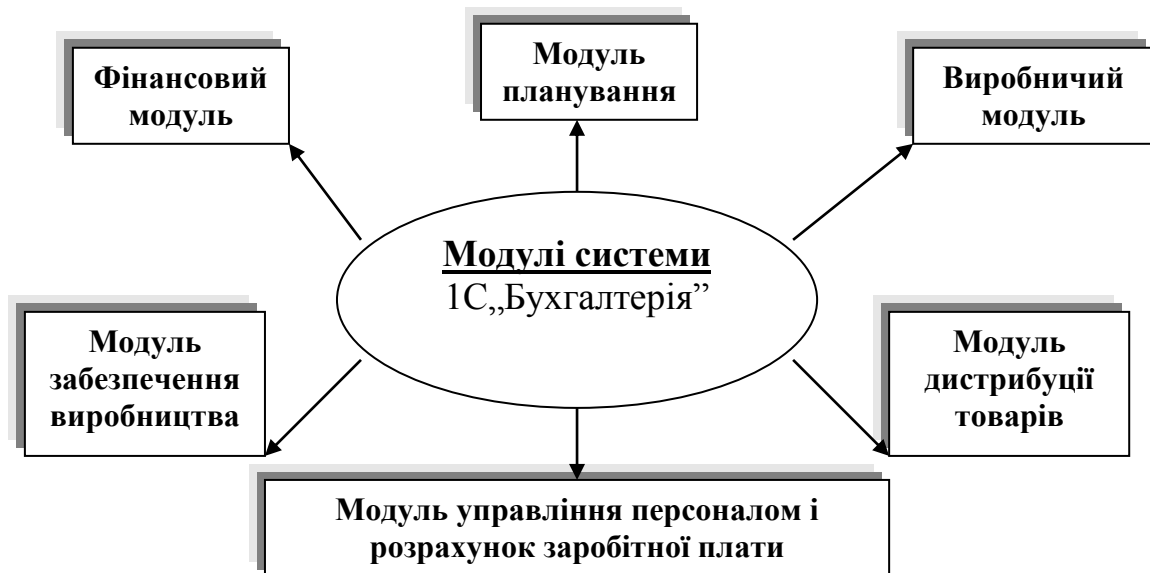


Рис. 3.2. Структура корпоративної інформаційної системи 1С „Бухгалтерія”

Модуль „Рахунки до оплати” дозволить планувати періодичні виплати та ініціювати регулярні платежі, приймати попередню оплату засобами електронного обміну документами і, здійснювати оплату посередництвом системи електронних платежів. З’являється можливість накопичувати дані про транзакції усіх типів – від авансових звітів працівників до складних контрактів на обслуговування, які містять багато пунктів, а також про попередню оплату,

пов'язану із замовленням на поставки. Забезпечить всебічну підтримку розрахунку і сплати податків.

Модуль „Рахунки до отримання” – дозволить підвищити ефективність управління надходженнями і упорядкувати внутрішній документообіг. Зокрема, надати класифікацію замовників для підтримки засобів всебічного аналізу і формування звітів, навіть при наявності у підприємства замовника складних структур з різними комбінаціями отримувачів і платників. Автоматичне формування або безпосереднє введення попередньої оплати спрощує роботу з даним модулем за рахунок використання великої кількості установлених параметрів – від спеціальних цін на продукт для відповідного замовника до термінів і реквізитів. Система може виставляти вимоги в залежності від давності попередньої оплати або по заданим попереднім оплатам у відповідності з прийнятим у конкретного замовника порядком розрахунків. Відображає фінансові надходження і автоматично формує попередження про сплату, щоб допомогти у вирішенні проблеми затримки платежів. Автоматично та динамічно відправляє всю інформацію про розрахунки до отримання в модуль „Аналіз продаж” для забезпечення актуальності і точності аналізу.

Використання модуля „Основні засоби” дозволить стежити за рухом основних засобів, проводити розрахунок акумульованих амортизаційних відрахувань до моменту руху. За його допомогою можливе використання масового обслуговування для підвищення ефективності діяльності з управління основними засобами в умовах масштабних перетворень або реорганізацій. Використовувати обрані методи розрахунку амортизації і здійснювати планування з аналізом різних варіантів для оперативних рішень. Досягти повної відповідності податкового законодавства з одночасним збереженням при цьому власного порядку внутрішніх розрахунків, за допомогою максимальної гнучкості інструментів.

Модуль „Планування” складається з чотирьох основних компонентів: прогнозування попиту і пропозиції (збуту); основного виробничого плану і загального планування завантаження виробничих потужностей; детальне

планування завантаження виробничих потужностей; планування потреб у сировині та матеріалах.

„Виробничий” модуль містить у собі: управління специфікацією зернопродуктів і технологією їх виробництва; управління виробництвом зернопродуктів; управління якістю зернопродуктами; контроль та простеження за партіями зерна, борошна, крупів тощо.

Модуль „Забезпечення виробництва” вирішує наступні завдання: надає інформацію про оснащення і обладнання; формує модель ресурсів і процесів обслуговування; фіксує гарантійні зобов’язання і контракти на обслуговування; планування і контроль використання ресурсів; управління запасами; фінансове планування, оцінка і облік витрат на експлуатацію та обслуговування.

Модуль „Дистрибуції товарів” складається із таких пунктів: обробка замовлень на поставки; реєстрація і аналіз продаж; управління перевезеннями; управління складами.

Модуль „Управління персоналом і розрахунок заробітної плати” надає широкі можливості: від ведення особистих справ і карток співробітників у необхідних форматах, розрахунку заробітної плати, премій і допомоги, до аналізу ситуацій на ринку праці і автоматизованого підбору кандидатів на вакантні посади за параметрами, що вимагаються.

Особливе місце у фінансовому модулі займає модуль „Управління витратами”, який забезпечує точний облік у вартості кожного продукту його частини прямих і непрямих витрат з можливістю автоматичного розрахунку і призначення цін на основі характеристик і взаємозв’язків процесів. Дозволяє виокремити необмежену кількість елементів вартості, забезпечивши точність і чітку уяву її складових, що дозволяє задати цільову функцію вартості від якості. Точно розподіляє пов’язані з діяльністю підприємства накладні витрати, наприклад, на складське зберігання матеріалів і завантажувально-розвантажувальні роботи, між проміжними, основними та супутніми продуктами, відходами виробництва тощо.

Модуль розрахунку вартості у складі 1С„Бухгалтерія” надає можливість слідкувати за основними параметрами виробництва, що дозволяє оцінювати продуктивність і виявляти зміни вартості. Поглиблений аналіз дозволяє швидко виявити причини і усунути марні витрати. З’являється можливість відслідковувати і відображати витрати за замовленнями, стадіями процесу і окремими статтями.

Засоби аналізу відхилення від нормативних витрат дозволяють порівняти стандартні витрати ресурсів з фактичними, аналізувати зміни закупівельних цін і використання матеріалів, а також попереджають керівництво про значні зміни витрат. При цьому, забезпечується можливість перегляду детальної інформації для швидкого виявлення причин відхилень і пошуку рішення. Так, в єдину базу даних нормативно-довідкової інформації заноситься восьмизначний порозрядний код (рис. 3.3.).

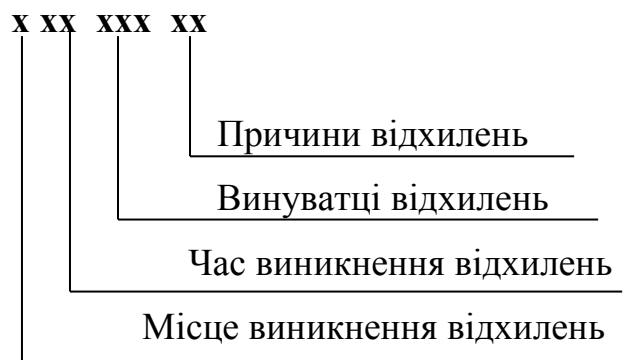


Рис. 3.3. Структура кодування відхилень від технології виробництва за нормами сировини та матеріалів

Перша цифра відповідає коду місця виникнення відхилень; друга і третя – коду часу виникнення відхилень; четверта, п’ята і шоста – код винуватців відхилень; сьома і восьма – код причин відхилень від норм.

Наприклад, в кодовому позначенні 2.10.004.04. міститься чотири коди: 2 – відхилення відбулися у борошномельному цеху; 10 – у першу зміну; 004 – винуватцем став вальцьовий; 04 – в результаті цього відбулося порушення режиму роботи подрібнювальних машин. Отже, для оперативного виявлення результатів діяльності виділених місць виникнення витрат і центрів відповідальності встановлюються відхилення від технології виробництва за

нормами сировини та матеріалами за допомогою операторів I рівня, які щоденно реєструють необхідну інформацію, що стосується процесу виробництва відповідно до запропонованого алгоритму (додаток И).

На I рівні відбувається реєстрація господарських операцій і фактів, автоматизоване документування, формування тимчасових файлів обліку витрат за місцями їх виникнення. АРМ I рівня впроваджуються безпосередньо в структурних підрозділах, де здійснюються витрати. Інформація при цьому узагальнюється в розрізі бригад, цехів, комбінату хлібопродуктів в цілому, що дає змогу організувати оперативний облік витрат, як в управлінському так і у фінансовому напрямках. Під час проведення первинних облікових даних необхідною умовою є контроль достовірності і повноти вхідної інформації.

На II рівні узагальнюються і групуються витрати відповідно до потреб фінансового і управлінського обліку за характером здійснених витрат.

Окремо виділяються автоматизоване робоче місце бухгалтера з обліку виробничих, невиробничих і комерційних витрат. На автоматизоване робоче місце бухгалтера з обліку витрат II рівня здійснюються також функції зведення та контролю інформації отриманої з автоматизоване робоче місце бухгалтера I рівня, калькулювання собівартості продукції за її видами і по підприємству в цілому, узагальнення даних про витрати за місцями виникнення і центрами відповідальності.

На III рівні АРМ з обліку витрат, зведений облік витрат на ДП „Чортківський КХП”, здійснюється заступником головного бухгалтера. Він є необхідним також для складання звітності, аналізу діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, здійснення та прогнозування напрямків діяльності у перспективі. При цьому інформація про витрати на автоматизоване робоче місце бухгалтера III рівня формується в двох розрізах (управлінському і фінансовому) для надання внутрішнім і зовнішнім користувачам. Таким чином, забезпечується розмежування інформаційних потоків про витрати, які систематизуються управлінським і фінансовим обліком з використанням сучасної комп'ютерної техніки.

Ефективне функціонування автоматизованого робочого місця бухгалтера з обліку витрат можливе за умови формування необхідної вихідної інформації на інших ділянках облікової роботи, а також нормативно-довідкової інформації сформованої у вигляді підсистеми автоматизованої системи управління підприємством.

Автоматизація облікових процесів з поєднанням у складну систему з раціональною організацією робочих місць, введення інформації у місцях її виникнення і її подальшої обробки повинна будуватися відповідно до організаційно-технологічної структури підприємства. Видача інформації про витрати здійснюється безпосереднім користувачам шляхом автоматизації процесів, пов'язаних з документуванням господарських операцій, оперативним управлінням, контролем і аналізом витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Інформаційний обмін і взаємозв'язок здійснюється у діалоговому режимі з послідовним виконанням визначених етапів робіт.

Оптимізація обсягів облікової інформації, у подальшому, спрямована на підвищення ефективності управління зернопереробними підприємствами та уніфікацію первинної документації, пов'язаної з обліком витрат. Використання обчислювальної техніки вимагає налагодження системи контролю для документування господарських операцій, тому зібрана інформація повинна зберігатися на машинних носіях або у роздрукованому вигляді протягом тривалого часу. Це дасть змогу використати потрібну інформацію для здійснення аналізу, а також надати документам юридичної сили та доказовості.

В умовах комп'ютерної технології обробки облікової інформації програмно-апаратна частина дає можливість формувати журнал господарських операцій, головну книгу, карточки аналітичного обліку рахунків нижчого і вищого порядків, що дозволить безперешкодно перейти від меморіально-ордерної форми обліку до журнально-ордерної форми обліку. Операційна система має також набір первинних документів, бібліотеку алгоритмів обробки інформації, картотеку нормативно-довідкової інформації.

Проведене дослідження призвело до висновку, що найефективнішим способом організації системи бухгалтерського обліку на ДП „Чортківський КХП” в сучасних умовах є подальша розробка та впровадження новинок інформаційної системи ІС „Бухгалтерія”.

Незважаючи на те, що існуюча сьогодні методика і організація обліку формувалась для ведення ручного обліку, всі основні принципи, які покладені в її основу повинні використовуватись і при автоматизованому його веденні. На нашу думку характерною особливістю автоматизації бухгалтерського обліку витрат на сучасному етапі є спрямованість на автоматизоване формування управлінських рішень, що виражає один із методологічних аспектів автоматизованого обліку.

Система ІС „Бухгалтерія” містить повний функціональний набір засобів для управління вартістю, які дозволяють точно оцінювати вклад кожного програмного продукту і його доходність, а також підсумкові результати, що надаються і вивірені детальні звіти. Забезпечується автоматичне формування записів журналу для передачі у Головну книгу та генерація фінансових звітів з повною підтримкою аудиторського журналу всіх транзакцій. Засоби розрахунку кошторисів, калькуляцій дозволяють управляти поточними і прогнозувати майбутні витрати. Простеження фактичних витрат у порівнянні із визначеними у бюджеті, за допомогою використання потужних засобів аналізу, дозволяє користувачу оцінити фактичний бюджет і відхилення, провести поглиблені дослідження, а також оцінити непередбачені витрати на реалізацію спеціальних проектів і ремонт у випадку аварії.

Таким чином, модуль „Управління витратами” забезпечує: формування витрат на виробничих рахунках; автоматичне закриття виробничих рахунків і формування бухгалтерських записів; калькулювання собівартості зернопродукції; визначення вартості виконаних робіт і наданих послуг; формування відомості елементів витрат наростаючим підсумком з початку року; формування відомості аналітичного і синтетичного обліку; інформаційний зв'язок з іншими задачами.

Указаний модуль формує інформацію про витрати, яка збирається на основі первинного обліку, виконує автоматичне закриття рахунків виробництва і формування бухгалтерських записів, визначає собівартість продукції. Впровадження і використання зернопереробними підприємствами автоматизованої системи обліку витрат вносить суттєві зміни в методику і характер бухгалтерської роботи, удосконалює і прискорює процес обробки даних, розширює і доповнює інформаційну базу обліку.

Використання модуля „Управління витратами” інформаційної системи 1С„Бухгалтерія” дає змогу суттєво змінити погляди на процес обліку і зведення витрат в напрямку їх раціоналізації на „Чортківському КХП”. За допомогою сучасних інформаційних систем є можливість досягнути значної деталізації і аналітичності інформації про витрати, оперативності в їх групуванні, перегрупуванні і розподілі, точності в процесі калькулювання собівартості продукції, ефективності організації фінансового і управлінського обліку.

Висновки до розділу 3

Вивчення методичних і організаційних аспектів здійснення аналізу і аудиту витрат виробництва зернопереробного підприємства дає змогу зробити такі висновки.

Оперативні потреби управління виробництвом задовольняє система контролю, яка повинна бути організована, як за видами діяльності підприємства, так і за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат. Організація контролю повинна базуватися на системному підході і наявності достатньої інформаційної бази. Результати контролю підлягають узагальненню по підприємству в поточному порядку і являються необхідними даними для регулювання виробництва.

Дослідженням доведено, що за сучасних умов господарювання визначальну роль у системі аналізу витрат виробництва має відігравати такий вид економічного аналізу як оперативний. Саме цей вид аналізу сприяє

підвищенню економічної ефективності виробництва зниженням рівня витрат і забезпечують умови для ліквідації нераціональних витрат. Це дасть змогу не тільки планувати, а й контролювати обсяг випуску окремих видів зернопродукції для отримання оптимального рівня рентабельності виробництва.

Дослідження системи внутрішнього аудиту на основі методики проведення перевірок виробничих витрат надає можливість досліджувати параметри, що характеризують раціоналізацію витрат. Різноманітність завдань, які виконуються у рамках внутрішнього аудиту витрат виробництва, визначає технологію проведення такої перевірки, порядок і форми подання її результатів згідно з вимогами незалежності збору аудиторських доказів і повноважень подання результатів перевірок безпосередньо керівництву підприємства.

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. Модуль системи „Управління витратами” на основі єдиної бази даних інтегрованої економічної інформації та мережі автоматизованого робочого місця надасть можливість реалізації всіх функцій управління витратами і забезпечить зворотній зв'язок між всіма рівнями діяльності та управління.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження організації і методики обліку витрат виробництва дало змогу зробити такі теоретичні і науково-практичні висновки.

Визначальним фактором, який обумовлює здатність будь-якого промислового підприємства представити свою продукцію на ринку є витрати виробництва. 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.

Доведено, що особливе місце при цьому займає грошовий вираз суми виробничих витрат, тобто собівартість, яка є об’єктивною економічною категорією і характеризує індивідуальні витрати товаровиробника та забезпечує просте відтворення.

У результаті проведеного дослідження класифікації витрат виробництва, можна зробити висновок, що діюча практика і галузеве нормативне забезпечення класифікації витрат досліджуваного державного підприємства „Чортківський комбінат хлібопродуктів” 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.

Важливим фактором отримання достовірних даних про собівартість продукції та фінансові результати діяльності підприємства є визначення складу витрат виробництва. Тому, для повноти проведеного дослідження, визначено склад витрат виробництва для потреб бухгалтерського обліку.

Дослідженням довело, що заготівельна діяльність на ДП „Чортківський КХП” із заготівлі зернових культур здійснюється із двох можливих варіантів,

таких чином – облік заготівлі як частини виробничої діяльності з придбання матеріальних запасів для подальшої переробки на готову продукцію.

Визначено необхідність побудови системи обліку витрат, який 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.

Відповідно до виробничих особливостей досліджуваного підприємства встановлено, що дане виробництво є безперервним процесом технологічної переробки сировини, який здебільшого має закритий характер. Виходячи з цього, рекомендовано виділяти місця виникнення центрів витрат за адміністративною, технологічною та умовною ознаками для цілей організації оперативного обліку і контролю витрат виробництва та вироблено підхід до виділення показників оцінки центрів відповідальності.

Проведене дослідження довело, що на ДП „Чортківський КХП” 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.

Оперативні потреби управління виробництвом задовольняє система контролю, яка повинна бути організована, як за видами діяльності підприємства, так і за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат. Організація контролю повинна базуватися на системному підході і наявності достатньої інформаційної бази. Результати контролю підлягають узагальненню по підприємству в поточному порядку і являються необхідними даними для регулювання виробництва.

Дослідженням доведено, що за сучасних умов господарювання визначальну роль у системі аналізу витрат виробництва має відігравати такий вид економічного аналізу як оперативний. Саме цей вид аналізу сприяє підвищенню економічної ефективності виробництва зниженням рівня витрат і

забезпечують умови для ліквідації нераціональних витрат. Це дасть змогу не тільки планувати, а й контролювати обсяг випуску продукції для отримання оптимального рівня рентабельності виробництва.

Дослідження системи внутрішнього аудиту на основі методики проведення перевірок виробничих витрат надає можливість досліджувати параметри, що характеризують раціоналізацію витрат. Різноманітність завдань, які виконуються у рамках внутрішнього аудиту витрат виробництва, визначає технологію проведення такої перевірки, порядок і форми подання її результатів згідно з вимогами незалежності збору аудиторських доказів і повноважень подання результатів перевірок безпосередньо керівництву підприємства.

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. Модуль системи „Управління витратами” на основі єдиної бази даних інтегрованої економічної інформації та мережі автоматизованого робочого місця надасть можливість реалізації всіх функцій управління витратами і забезпечить зворотній зв'язок між всіма рівнями діяльності та управління.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизированное управление затратами на предприятии / В.П. Кустарев, Л.П. Беликова, В.П. Холоднова, Л.И. Путинцев. Под общ. ред. В.П. Кустарева. – Л.: Машиностроение. Ленингр. отд-ние, 1990. – 226 с.
2. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
3. Алборов Р. А. Вибір облікової політики підприємства. Принципи і практичні рекомендації / Р. А. Алборов. - М. : ІКЦ "ДІЄ", 2004. - 128 с
4. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек: Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
5. Атамас П.Й. Управлінський облік: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. - К.: Центр навчальної літератури, 2006. - 440 с.
6. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова / Под ред. В.И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 432 с.
7. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції / І. А. Басманов - М.: Фінанси и статистика, 2004. - 296с.
8. Басманов І. А. Теоретичні основи обліку та калькулювання собівартості виробничої продукції /І. А. Басманов / Під ред. проф. В. А. Новака. - М.: Фінанси, 2001. - 167 с.
9. Безруких П.С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П.С. Безруких. - М.: Фінанси, 2005. – 320с.
10. Безруких П.С. Учет затрат и калькулирования в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, П.И. Комиссарова. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
11. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції /І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 9. - С. 3-5.
12. Білуха М.Т. Курс аудиту: підручник / М.Т. Білуха. – К.: Вища шк.. – Знання, 1998. – 574 с. (26)

13. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: підручник / М.Т. Білуха.. – К.: Вища школа, 1994. – 364 с.
14. Богач Б.М. Організація виробничого обліку й аналізу собівартості продукції підприємств лісового господарства : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Б.М. Богач. - Тернопіль, 2008. - 20 с.
15. Бойко С.В. Облік і калькулювання на промислових підприємствах: організація і методика : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / С.В. Бойко. - К, 2005. - 21 с.
16. Бородкин А.С. “Шоковая терапия” для бухгалтерского учета / А.С. Бородкин // Світ бухгалтерського обліку. – 1997.– №1. – С. 44
17. Бугай І. В. Особливості визначення собівартості продукції /І.В. Бугай // Економіка: проблеми теорії та практики. - 2003. - Вип. 167. - С 219-225.
18. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. - [7-ме вид., доп. і перероб.] - Житомир : ПП "Рута". 2006. - 832с.
19. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підручник [для студ. ВНЗ]. - Вид. 3-те, [перероб. та доп.] / Ф.Ф. Бутинець. - Житомир : ПП Рута, 2006. - 512 с.
20. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф.Бутинець // Проблемитеорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип.1(22). – с. 11-18.
21. Бухгалтерський управлінський облік : підручник [для студ. спец. "Облік і аудит" ВНЗ / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - 3-те вид., [доп. і перероб.]. - Житомир : ПП "Рута", 2005. -480 с.
22. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник [для студ. ВНЗ] / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Вид. 7-ме, [перероб. та доп.]. - Житомир: ПП Рута, 2006. - 832 с.

23. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б.И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №1. – С.2-10.
24. Венжега Д.І. Поняття обліку витрат на виробництво та шляхи його вдосконалення / І.Д. Венжега // Інноваційна економіка. – 2012. - №11 (37). – С. 294-297.
25. Вишневецька В. Новітня історія: застосовуємо з серпня / В. Вишневецька, Н. Волошина, Є. Коваленко // Все про бухгалтерський облік. - 2011. - № 100. - С 4-10.
26. Гарасим І.Є. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) / П.М. Гарасим, І.Є. Давидович, П.Я. Хомин. - Тернопіль : Вид-во "Економічна думка", 2001. -270 с.
27. Голов С.Ф. Управленческий учет / Голов С.Ф. - Х.: Фактор, 2009. - 786 с.
28. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К.:ТОВ ”Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
29. Голошевич І. Спецвипуск. Собівартість: від калькуляції до декларації / І. Голошевич // Бухгалтерія. - 2011. - № 34 (969).
30. Грачева Р.Є. Енциклопедія бухгалтерського обліку. - К.: Галицькі контракти, 2004. -832 с.
31. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль показателей эффективности производства в пищевой промышленности / З.В. Гуцайлюк. – М.: Агропромиздат, 1985. – 120 с.
32. Данилевский Ю.А. Аудит: учебное пособие / Ю.А. Данилевский, С.М.Шалигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. – М.: ИД ФВК – ПРЕСС, 1999. – 544 с.
33. Драч В. Про вдосконалення розвитку аудиту в Україні / В. Драч // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 1998. – № 10. – С. 26.
34. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ./ Под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
35. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебное пособие для ВУЗов/ Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.

36. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс / Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
37. Жилкина Л.В. Учет и контроль в пищевой промышленности / Л.В. Жилкина. – К.: Техніка, 1973. – 185 с.
38. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В.П. Завгородній. – К.: А.С.К., 2008. – 768 с.
39. Закон України. "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р., №996-XIV (із змінами і доповненнями) // Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. - Доступний з <http://www.rada.gov.ua>.
40. Закон України. "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р., №3125-XII (із змінами і доповненнями) // Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. - Доступний з <http://www.rada.gov.ua>.
41. Звенячкіна В.Ю. Організація обліку витрат основної діяльності промислових підприємств / В.Ю. Звенячкіна // Інноваційна економіка. – 2012. – №7 (33). – С. 267-272.
42. Зубілевич С.Я. Основи аудиту / С.Я. Зубілевич, С.Ф. Голов. – Київ: Ділова Україна, 2006. – 374 с.
43. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 1999. – №4. – С. 99-102.
44. Івашкевич В. Б. Проблеми обліку і калькулювання собівартості продукції./ В. Б. івашкевич. -М. "Фінанси", 2003. - 159с.
45. Інструкція з планування, обліку та калькулювання витрат обігу, формування відпускних цін на хлібопродукти і тарифів на послуги на заготівельних підприємствах. (Затв. наказом Міністерства сільського господарства і продовольства України від 10.01.1997 р. № 5).
46. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.99 р. №291. (зі змінами і доповненнями).
47. Калькуляція собівартості в промисловості. / Под ред. проф. А. Ш. Маргуліса. - М., "Фінанси", 2006. – 295с.

48. Керімов В. Э. Бухгалтерський облік на виробничому підприємстві: підручник / В. Э. Керімов. -{4-е вид., зм. і доп.} - М.: Видавничо-торгівельна корпорація "Дашков і Ко", 2004. - 580 с.
49. Колісник Г.М. Економічна сутність і витрат виробництва і методологія їх дослідження / Г.М. Колісник // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. / за ред. І.Г. Ткачук. - Івано-Франківськ : Вид-во Прикарпатського НУ ім. Василя Стефаника, 2010. ~ Вил. 6. - Т. 1. - 290 с - С. 42-49.
50. Колісник Г.М. Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку / Г.М. Колісник // Науковий вісник ужгородського національного університету : Удосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці. - Сер.: Економічна. - Ужгород, 2010. - 234 с.
51. Кондраков Н. П. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / Н. П. Кондраков - М. ИНФРА-М, 2003. - 560 с
52. Кондратова І. Г. Основи управлінського обліку : [навч. посібник.] / І. Г. Кондратова. - М. : Фінанси і статистика, 2002. - 160 с.
53. Корнійчук Г. Собівартість під лупою: заповнюємо додаток СВ / Г. Корнійчук // Все про бухгалтерський облік. - 2011. - № 66. - с 41-45.
54. Крук В.Д. Экономические проблемы управления издержками производства лесного хозяйства и пути их решения в рыночных условиях: (Теоретико-методологический и практический аспекты) / В.Д. Крук. - Х.: Изд-во ХТАУ, 1997. - 313 с.
55. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : навч. посібн. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. - Вид. 2-ге. - К.: Вид-во "Каравела", 2005. - 560 с.
56. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / В.Е. Ластовецкий.— М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
57. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 2.02.2001 р. № 47.

58. Мидлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ., под ред. И.И.Елисейевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
59. Михайлів М., Мельник О. Облік витрат і виходу продукції (послуг) у лісових господарствах / М. Михайлів, О. Мельник // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2003. - № 3.-С.9-15.
60. Міхалкевич А. П. Калькуляція собівартості продукції в АПК [навч. для вузів.] / А. П. Міхалкевич, І. М. Білий. - Мн., ТОВ "Місанта", 2001. - 199 с. -С. 58-63.
61. Мних Є.В. Економічний аналіз : навч. посібн. / Є.В. Мних, І.Д. Ференц. - Львів : Вид-во "Армія України", 2000. - 144 с.
62. Мордвінцева Т.В. Методи обліку витрат і методи калькулювання: їх взаємодія та різниця / Т.В. Мордвінцева, А.О. Тарасенко // Сталий розвиток економіки. – 2011. - №2. – С. 195-197.
63. Моссаковський В. Парадокси бухгалтерського обліку в Україні / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 9. - с 30-35.
64. Мочерний С.В. Економічна теорія: [посібник для студентів вищих закладів освіти] / С.В. Мочерний - К.: Видав. Центр "Академія", 2005. - 640 с.
65. Нападовська Л. В. Управлінський облік : [монографія] / Л. В. Нападовська. - Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. - 450 с.
66. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
67. Нашкерська В.Г., Фінансовий облік / В.Г. Нашкерська. - К: Кондор, 2005. - 387 с.
68. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”: теория и практика / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
69. Ніколаєнко Ю.В. Основи економічної теорії: [підручник 3-тє вид.] / Ю.В. Ніколаєнко. - К.: ЦУЛ, 2003. - 540 с.

70. Носова С.С. Экономический контроль: сущность и формы проявления / С.С. Носова. – М.: Экономика, 1991. – 176 с.
71. Олійник О. В. Проблеми співвідношення і класифікації «методів обліку витрат» і «методів калькулювання» / О. В. Олійник, С В. Бойко // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. - 2003. - № 3. - С 158-168.
72. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
73. Палій В. Ф. Теорія бухгалтерського обліку / В. Ф. Палій, Я. В. Соколов. - М. : Фінанси і статистика, 2004. - 279 с
74. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В.М. Панасюк. - Тернопіль : Вид-во "Астон", 2005. - 288 с.
75. Податковий кодекс України (зі змінами і доповненнями).
76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом МФУ від 31.03.99р. №87 (зі змінами і доповненнями).
77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доход”, затверджене наказом МФУ від 29.11.99р. №290 (зі змінами і доповненнями).
78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене приказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р., № 318 (зі змінами та доповненнями) // Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. - Доступний з <http://www.rada.gov.ua>.
79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, затверджене наказом МФУ від 31.03.99р. №87 (зі змінами і доповненнями).
80. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджене наказом МФУ від 31.03.99р. №87 (зі змінами і доповненнями).
81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”, затверджене наказом МФУ від 31.03.99р. №87 (зі змінами і доповненнями).

82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”, затверджене наказом МФУ від 31.03.99р. №87 (зі змінами і доповненнями).
83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом МФУ від 20.10.99р. №246 (зі змінами і доповненнями).
84. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 3.04.1993 р., № 250 (зі змінами та доповненнями) // Верховна Рада України. [Електронний ресурс]. - Доступний з <http://www.rada.gov.ua>.
85. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник / М.С. Пушкар. - Тернопіль : Вид-во "Карт-Бланш", 2002. - 628 с.
86. Руденко Л.В. Аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посібн. [для студ. ВНЗ] / Л.В. Руденко, В.О. Подольська, О.В. Яріш. - К.: НМЦ "Укоопосвіта", 2007.-422 с.
87. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація / В.С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.
88. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: [2-е изд., перераб. и доп.] / Г.В. Савицкая. – Мн.: ИП “Экоперспектива”, 1997. – 498 с.
89. Селезньов С. І. Курс бухгалтерського обліку в промисловості. Книга / С І. Селезньов, А. А. Тарбеев. - М.: Статистика, 2005. - 272 с
90. Скоун Т. Управленческий учет / Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 170 с.
91. Соколов О. Ю. Управлінський облік накладних витрат. / О. Ю. Соколов. - М. : Фінанси і статистика, 2004. - 448 с.
92. Сопко В. В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості / В. В. Сопко, О. М. Петрик. - К. Техніка, 2006. - 112 с.
93. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. [3-тє вид., перероб. і доп.] / Сопко В.В. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
94. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Н.М. Ткаченко. - К.: Вид-во "Алерта", 2006. - 1080 с.

95. Управленческий учет / под ред. В.Паля и Р.Вандер Вила. – М.: ИНФРА – М, 1997. – 480 с.
96. Хорнгрен Ч.Т Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
97. Шегда А.В. Економіка підприємства: [навч.посіб.] / за ред. А.В. Шегди. - К.: Знання, 2005-431 с.
98. Шеремет А.Д. Аудит: учебное пособие / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 240 с.
99. Шершун І. Загальновиробничі витрати: порядок обліку і розподілу / І. Шершун // Все про бухгалтерський облік. - 2011. - № 20 (955). – С. 48-53.
100. Шим Джей К. Методы управления себестоимостью и анализа затрат /Пер. с англ. – М.:ИНФРА – изд. дом “Филинь”, 1996. –344 с.
101. Юнгас Е.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу й аудиту витрат за економічними елементами / Е.Ф. Юнгас, М.Ю. Месевра // науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип.21.8. – С.206-315.
102. Ягмур К.А. Еволюція категорії "витрати на виробництво": матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту (4.1) / Ягмур К.А. - Полтава: Полтавський університет споживчої кооперації України. - 2006. - с 175.