

Міністерство освіти України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку та аудиту

Кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Дзюрман Роман Олександрович

«Експертна оцінка витрат на виробництво і формування собівартості»

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза»

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр

Науковий керівник:
К.е.н., доц. Кулик Р.Р.

Тернопіль-2018

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОНЯТТЯ ВИТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО ТА СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Зміст та економічна суть понять «витрати» і «собівартість»

1.2. Структура та класифікація витрат на виробництво і формування собівартості продукції

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Особливості обліку прямих витрат на виробництво

2.2. Методика обліку непрямих витрат виробництва

2.3. Процес калькулювання собівартості продукції

2.4. Організація обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОЇ ОЦІНКИ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Особливості економічної експертизи витрат на виробництво і формування собівартості продукції

3.2. Експертна оцінка витрат на виробництво і формування собівартості продукції

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОНЯТТЯ ВИТРАТИ НА ВИРОБНИЦТВО ТА СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Зміст та економічна суть понять «витрати» і «собівартість»

1.2 Структура та класифікація витрат на виробництво і формування собівартості продукції

В даний час у класифікації витрат підприємства використовується велика кількість критеріїв. Одні з них давно використовуються в плануванні й обліку витрат, інші з'явилися порівняно недавно у зв'язку із розвитком потреб управління витратами; ряд критеріїв відомий в українській практиці управління витратами ще з часів адміністративно-централізованої економіки, а деякі запозичені із зарубіжної теорії і практики. Класифікація витрат в адміністративно-централізованій економіці була спрямована на «обслуговування» показника «собівартість виробленої продукції», оскільки саме цей показник був основним у планах підприємств із собівартості.

Класифікація витрат є досить динамічною і відкритою системою, тому виникнення нових критеріїв не тільки не перешкоджає використанню раніше запропонованих, але й дає користувачам можливість виділити й управляти новими видами витрат залежно від потреб та можливостей системи управління.

Класифікація витрат - це засіб для вирішення завдань управління: приймаючи рішення керівник повинен чітко уявляти собі всі його наслідки. Щоб прийняти правильне рішення, керівнику важливо знати, які затрати і вигоди воно буде мати. Релевантними ж можна вважати тільки ті майбутні затрати, які зміняться в результаті прийнятого рішення. Метою класифікації витрат є виділення із загальної маси релевантної частини. Тому спосіб класифікації буде залежати від конкретного завдання, що стоїть перед

керівником. Відповідно, класифікація витрат повинна ув'язуватись із специфікою конкретних завдань.

Аналіз вітчизняних і зарубіжних літературних джерел дає змогу стверджувати, що серед вчених-економістів немає однозначного підходу у питаннях щодо визначення кількості ознак, необхідних для здійснення класифікації витрат на виробництво (табл.1.1).

Таблиця 1.1.

Сукупність класифікаційних ознак витрат представлених в роботах різних авторів та у Методичних рекомендаціях

Класифікаційні ознаки	АВТОРИ								
	Бородкін О.	Вандер Віл.Р., Палій В.	Друрі К	Жебрак М.Х	Івашкевич В.Б	Індукаєв В.П.	Карпова Т.П.	Методичні рекомендації № 47	Новіченко П.П., Рендухов І.М.
За місцями виникнення	+				+	+	+	+	+
За видами витрат	+				+	+	+	+	+
За об'єктами витрат	+								
За способом віднесення на собівартість	+	+	+	+		+	+	+	+
За відношенням до обсягу виробництва	+	+	+	+	+	+	+	+	+
За календарними періодами	+							+	+
За періодичністю виникнення		+				+			
За роллю в процесі виробництва		+	+				+		+
За періодичністю обчислення		+							
За ступенем агрегування продукту		+							
За відношенням до технологічного процесу				+			+		+
За відношенням до діючих норм	+			+		+			

продовження таблиці

1.1.

За видами продукції					+	+	+	+	
За порядком віднесення витрат на період генерування прибутку			+						
За можливістю впливу на витрати			+				+		
Для визначення фінансового результату			+						
Для прийняття рішень			+						
Витрати на виробництво додаткової одиниці продукції			+						
За структурою				+			+	+	
За функціями управління					+				
За доцільністю витрачання								+	+
За відношенням до форм праці									+
За ступенем планування							+		+
За визначенням відношення до собівартості продукції								+	

Дані таблиці показують, що найбільш поширеною є класифікація витрат на виробництво за такими ознаками: за видами витрат (за економічними елементами та калькуляційними статтями), за способом віднесення вартості на собівартість (прямі, непрямі), за відношенням до обсягу виробництва (змінні, постійні), за місцями виникнення (витрати виробництва, цеху, дільниці).

Однак, на нашу думку, зазначена класифікація витрат у Методичних рекомендаціях (див. табл.1) далеко не є ідеальною, так як вона не зовсім відповідає сучасним вимогам управління. Зокрема, у них відсутні ознаки

класифікації стосовно прийняття управлінських рішень, можливості впливу на витрати, ролі в процесі виробництва, ступеня узагальнення, планування, контролю, що є надзвичайно актуальним в умовах орієнтації національної економіки на ринок.

Слід відмітити, що метою класифікації затрат в умовах ринку є виділення із загальної маси їх релевантної частини (частини, на яку можна вплинути в даний момент). Проте релевантними можна вважати тільки ті витрати, які зміняться в результаті прийнятого рішення [16]. Крім того, методологічно обґрунтована організація фінансового обліку в значній мірі залежить від правильної класифікації затрат. Вона дає можливість точніше аналізувати, виявляти певні співвідношення між окремими видами витрат і розраховувати ступінь їх впливу на рівень рентабельності підприємств. Відповідно дослідження поведінки затрат відіграє суттєву роль в плануванні, контролі і аналізі кінцевих фінансових результатів. Поняття «поведінка витрат» отримало широке застосування в теоретичних роботах по бухгалтерському обліку за кордоном, хоча у вітчизняній літературі прийнято говорити про динаміку затрат. Ми вважаємо, що термін «поведінка витрат» є більш ємким і відображає не тільки динаміку, але і можливий стан тих чи інших витрат діяльності.

Вивчаючи поведінку витрат, можна не тільки забезпечити достовірний розрахунок, але й використати облікову інформацію для їх прогнозування і регулювання.

Оскільки витрати є функцією обсягу виробництва з певною еластичністю, існує поняття граничних витрат [45]. Граничні витрати характеризують їхній приріст на одиницю приросту обсягу виробництва, тобто

$$C_g = \frac{\Delta C}{\Delta N}, \text{ грн.}; \quad (1.1)$$

де C_g – граничні витрати, грн.;

ΔC – приріст загальних витрат, грн.;

ΔN – приріст обсягу продукції в натуральних вимірниках.

Для планування, обліку та аналізу витрати класифікуються за певними ознаками. Основними з них є ступінь однорідності витрат, спосіб обчислення для окремих різновидів продукції, зв'язок з обсягом виробництва. Типова класифікація витрат підприємства за окремими ознаками наведена на рис.1.1.

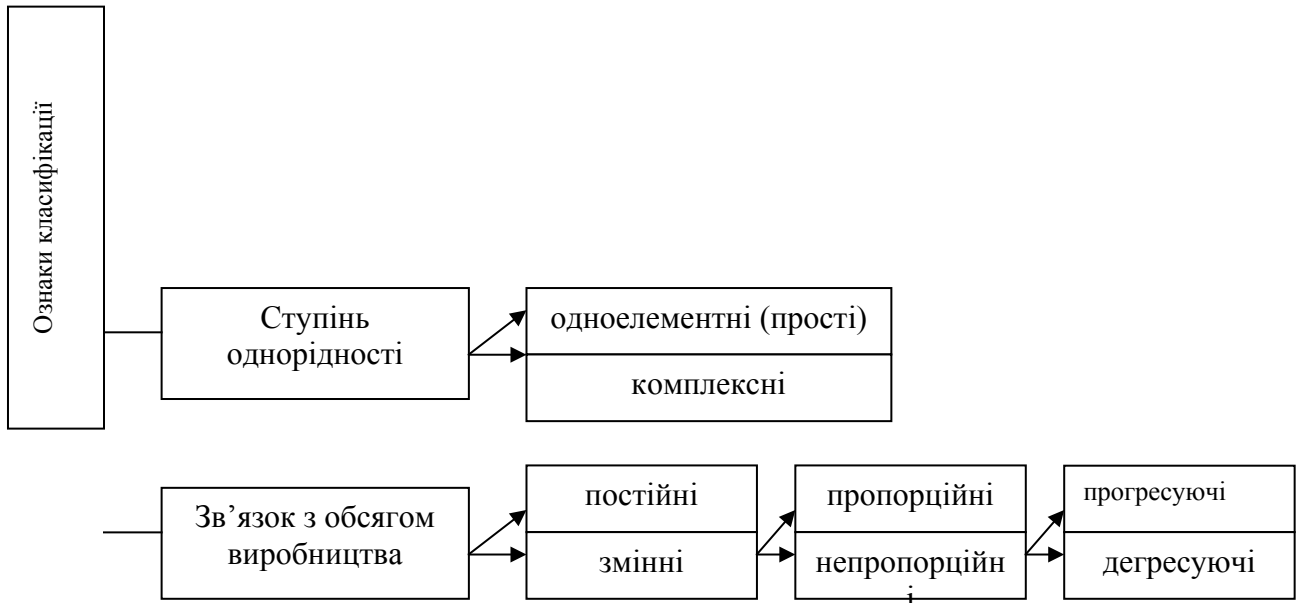


Рис.1.1. Типова класифікація витрат підприємства за окремими

За способом віднесення на одиницю продукції витрати поділяються на одноелементні (прості) та комплексні. Одноелементні витрати однорідні за своїм складом, мають єдиний економічний зміст і є первинними. До них належать матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та ін. Комплексні витрати різноманітні за складом, охоплюють кілька елементів витрат, їх ще називають непрямими. Ці витрати групують за економічним призначенням в процесі калькулювання та організації внутрішнього економічного управління. Наприклад, загальновиробничі та адміністративні витрати, витрати від браку та ін.

За зв'язком з обсягом виробництва витрати поділяються на постійні і змінні. Постійні витрати є функцією часу, а не обсягу виробництва продукції. Їх загальна сума не залежить від кількості виготовленої продукції (зрозуміло,

в певних межах). Лише за істотних змін обсягу виробництва, наслідком яких є зміни виробничої та організаційної структури підприємства, стрибкоподібно змінюється величина постійних витрат, після чого вона знову залишається постійною. До постійних належать витрати на утримання і експлуатацію будівель і споруд, організацію виробництва, управління. На практиці до групи постійних витрат відносять також ті, які хоч і змінюються внаслідок зміни обсягу виробництва, але не істотно. Їх називають умовно-постійними. Змінні витрати – це витрати, загальна сума яких за певний час залежить від обсягу виробництва продукції. Їх можна поділити на пропорційні (змінюються пропорційно до зміни обсягу виробництва – сировина, матеріали, комплектуючі, відрядна заробітна плата) та непропорційні, які поділяються на прогресуючі і дегресуючі.

Прогресуючі витрати зростають в більшій мірі, ніж обсяг виробництва. Вони виникають тоді, коли збільшення обсягу виробництва потребує більших витрат на одиницю продукції. Це, наприклад, витрати на відрядно-прогресивну оплату праці, додаткові рекламні і торгові витрати та ін.

Дегресуючі витрати зростають повільніше, ніж обсяг виробництва. До них належать витрати на експлуатацію машин і устаткування, на ремонт, на інструменти тощо. У практичних обчисленнях загальну динаміку змінних витрат спрощують, вважаючи всю їх сукупність пропорційною. Це значно полегшує аналіз і прогнозування витрат.

За способом віднесення на одиницю продукції витрати поділяються на прямі (безпосередньо пов'язані з виготовленням даного виду продукції і можуть бути прямо віднесені на її одиницю) та непрямі (пов'язані з виготовленням різних виробів і не можуть прямо відноситись на той чи інший вид продукції, до них належать заробітна плата управлінського і обслуговуючого персоналу, утримання і експлуатація основних фондів тощо).

Важливою є класифікація витрат за статтями калькуляції. За статтями витрат визначають собівартість одиниці продукції, тобто калькуляцію.

Перелік статей калькуляції може бути різним в залежності від галузі промисловості.

Витрати утворюються в процесі формування і використання ресурсів для досягнення певної мети. Вони мають різне спрямування, але найбільш загальним є їх поділ на інвестиційні та поточні (операційні) витрати, пов'язані з безпосереднім виконанням підприємством своєї основної функції – виробництво продукції або надання послуг.

Поточні витрати факторів виробництва бувають циклічними і безперервними. Перші повторюються з кожним циклом виготовлення продукту (витрати на заробітну плату виробничників, матеріали, інструменти та ін.); другі – існують постійно і незалежно від виробництва (утримання приміщень, споруд, устаткування, управлінського персоналу тощо).

Витрати мають натуральну і грошову форми. Планування й облік витрат факторів виробництва в натуральній формі (маса, об'єм, довжина та ін.) мають важливе значення для організації діяльності підприємства. Проте для оцінки результатів цієї діяльності вирішальною є грошова оцінка витрат, оскільки вона виражає вартість продукції (роботи, послуги).

Слід відрізняти витрати, які утворюють вартість продукції в певному періоді (списуються на неї), і реальні грошові виплати. Перші витрати пов'язані з виготовленням продукції незалежно від того, коли куплені відповідні ресурси чи найнята робоча сила. Другі – це виплати за придбані ресурси виробництва без врахування часу їхнього використання. Реальні грошові виплати обслуговують зовнішній оборот підприємства та оплату праці.

Зрозуміло, що будь-які витрати орієнтовано на певний результат. Тільки це виправдовує їх доцільність. Стосовно виробничого підприємства цей загальний принцип діяльності, який покладений в основу визначення собівартості продукції, виражається формулою “Input – Output” (витрати – випуск).

Оскільки витрати на виробництво відрізняються за складом, економічним призначенням, питомою вагою у виготовленні продукції, залежністю від обсягів випуску, то це зумовлює групування витрат за певними ознаками. Як у вітчизняній, так і зарубіжній економічній літературі не існує єдиної думки щодо термінології, кількості і складу ознак класифікації виробничих витрат.

В даний час важливою ознакою класифікації витрат є їх розмежування за видами діяльності. При цьому всі витрати можна розподілити на дві групи: витрати звичайної діяльності та витрати надзвичайної діяльності. Разом з тим, в складі витрат звичайної діяльності виділяють витрати від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

По функції управління виробництвом витрати класифікують на виробничі, адміністративні, витрати на збут і інші операційні витрати. Виробничі - це затрати, які мають місце в процесі виробництва певної продукції, виконанні робіт чи наданні послуг. До адміністративних витрат відносяться всі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Витрати на збут включають витрати по реалізації (збуту) продукції (товарів, робіт, послуг). Слід зазначити, що згідно з П(С)БО 16 «Витрати» адміністративні витрати і витрати на збут не включаються до собівартості випущеної і реалізованої продукції.

По економічній ролі в процесі виробництва витрати поділяють на основні і накладні. Під основними, за словами Шмідта Р.А. і Райта Х., розуміють затрати, які «... можуть бути легко ідентифіковані з конкретним продуктом або виробничим процесом». Відповідно накладні витрати утворюються в зв'язку із організацією, обслуговуванням виробництва і управління ним. До основних витрат відносяться всі види ресурсів (сировина; основні і допоміжні матеріали; паливо на технологічні цілі; амортизація основних виробничих фондів і т.д.), споживання яких пов'язане з випуском певної продукції. До складу накладних витрат підприємства відносять витрати, які передбачені пунктом 15 П(С)БО 16 «Витрати»[56].

Детальний аналіз теоретичних підходів західних вчених-економістів щодо класифікації витрат по відношенню до обсягів виробництва дозволив нам зробити висновок, що в залежності від процентного співвідношення змін затрат і обсягів випуску продукції умовно-змінні витрати доцільно розподіляти на пропорційні і непропорційні.

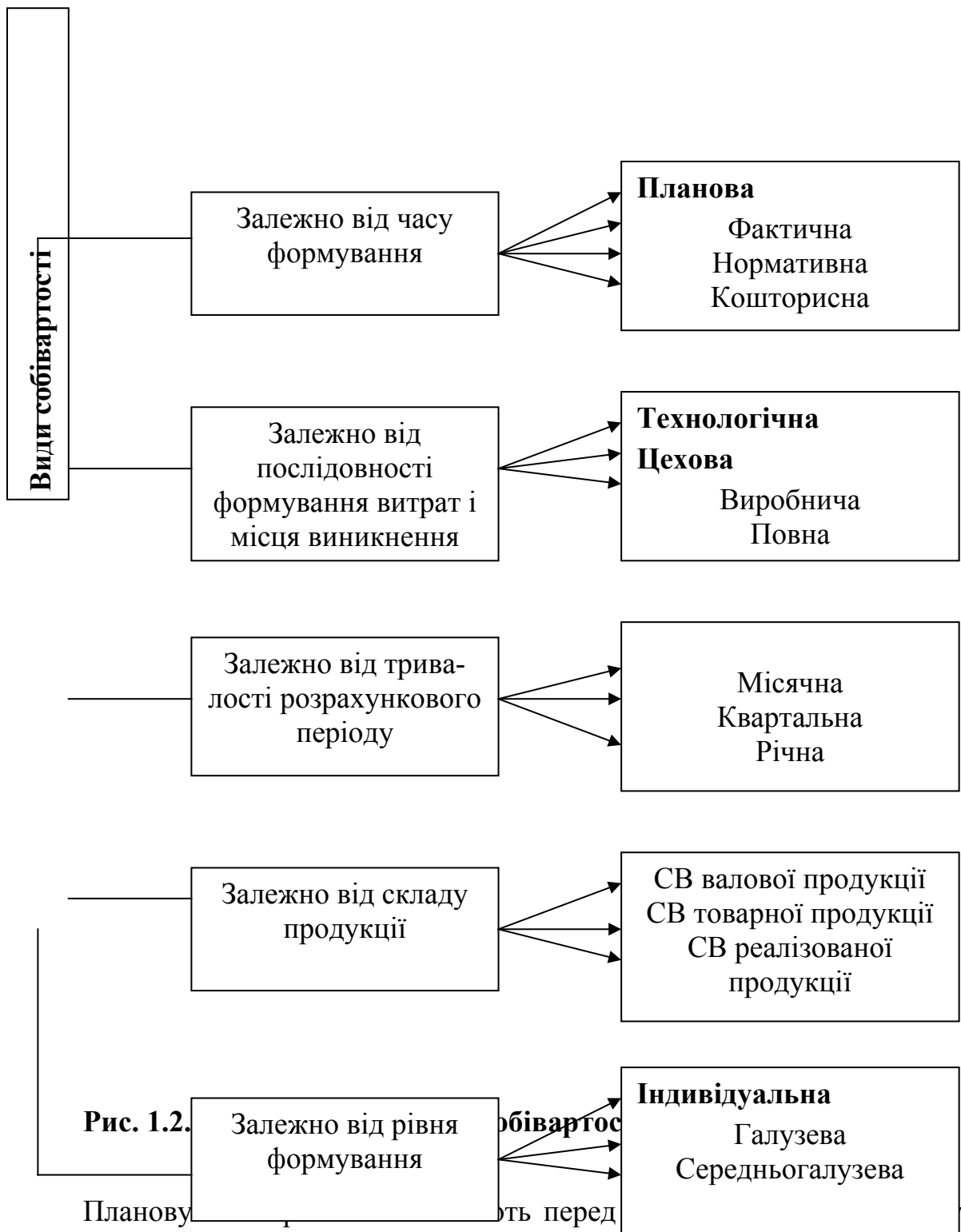
Питання про склад витрат, які включаються в собівартість, є питанням їхнього розподілу між зазначеними джерелами відшкодування. Загальний принцип цього розподілу полягає в тому, що через собівартість мають відшкодуватись ті витрати підприємства, які забезпечують просте відтворення усіх факторів виробництва: засобів і предметів праці, робочої сили та природних ресурсів

Склад витрат, які включаються в собівартість продукції (послуг), може дещо змінюватись з різних практичних міркувань. Але загальною тенденцією таких змін має бути якомога повніше відображення в собівартості дійсних витрат на виробництво продукції. Ці міркування стосуються собівартості продукції за умов повного калькулювання витрат. Таке уточнення (пояснення) необхідне з огляду на те, що на практиці частіше трапляється калькулювання одиниці продукції за неповними витратами.

Собівартість продукції є якісним, синтетичним і кінцевим показником, який характеризує роботу підприємства.

В собівартості продукції знаходять відображення усі сторони роботи підприємства: рівень організації виробничого процесу, його технічна оснащеність, ступінь ефективності використання основних і оборотних фондів, продуктивність праці, рівень організації матеріально-технічного постачання.

У практиці планування та обліку використовують певні види собівартості, класифікацію яких наведено на рис. 1.2.



Планову собівартість передбачають на основі прогресивних норм витрат усіх видів ресурсів на одиницю продукції, цін на сировину, матеріали, паливо, електроенергію, які діють на момент розробки плану.

Фактичну собівартість визначають після завершення певного періоду роботи підприємства на основі даних бухгалтерського обліку, яка відображає фактичні витрати підприємства на виробництво і збут продукції.

Нормативна собівартість виражає затрати на виробництво і реалізацію, які розраховані на основі поточних норм використання ресурсів.

Кошторисна собівартість характеризує затрати на виріб або замовлення, які виконуються в разовому порядку.

Технологічна собівартість відображає витрати, безпосередньо пов'язані із технологією виробництва продукції.

Повну собівартість характеризує уся сума грошових затрат не тільки на виробництво, а й збут готової продукції підприємства (сума виробничої собівартості та поза виробничих витрат).

Індивідуальна собівартість – це собівартість, яка відображає витрати на виробництво і збут продукції підприємства.

Галузева собівартість дає характеристику суми затрат в галузі [48].

Середньогалузева собівартість характеризує рівень затрат на продукцію в середньому за сукупністю підприємств в галузі. Її визначають як середньозважену величину, де головним чином виступає обсяг випуску продукції на підприємствах галузі.

Співвідношення окремих видів затрат до їх загальної суми характеризує структуру собівартості.

Основними шляхами зниження собівартості продукції в будь-якій галузі є скорочення тих витрат, які займають найбільшу питому вагу в собівартості продукції. Саме таке зниження може відчутно вплинути на загальний рівень витрат, забезпечити зниження ціни продукції, підвищити її конкурентоспроможність.

Підсумовуючи вищезазначене, необхідно відзначити, що кожне підприємство має повну самостійність у визначенні класифікаційних ознак, тобто використовує таку систему групування витрат, яка для нього є найзручнішою. При цьому таких ознак має бути стільки, щоб можна було за

їх допомогою отримати найбільш повну інформацію для задоволення потреб різних рівнів управління, що є новим явищем у вітчизняному обліку затрат виробництва.

Для визначення собівартості, оцінки вартості запасів і одержання прибутку надається наступна класифікація витрат.

Невичерпані і вичерпані витрати. Невичерпані витрати - це засоби, ресурси, які були придбані, є в наявності і мають принести доходи в майбутньому. В балансі вони відображаються як активи.

Прямі і непрямі витрати. До прямих витрат відносять прямі матеріальні витрати і прямі витрати на оплату праці. Вони враховуються по дебету рахунку 23 „Виробництво” і їх можна віднести безпосередньо на певний виріб.

Непрямі витрати неможливо прямо віднести на якийсь виріб. Вони розподіляються між окремими виробами згідно вибраної підприємством методики (пропорційно основній заробітній платі промислових працівників, кількості відпрацьованих верстатогодин, годин відпрацьованого часу і т.п.). Ця методика описується в обліковій політиці підприємства. Зупинимось детальніше на сутності прямих і непрямих витрат.

Непрямі витрати. Сюди входять всі витрати, які не можна віднести до першої і другої груп. Непрямі витрати - це сукупність витрат, пов'язаних з виробництвом, які не можна (або економічно не вигідно) віднести безпосередньо на конкретні види виробів. В вітчизняній економічній літературі їх також називають накладними витратами.

Загальновиробничі (виробничі) витрати - це загальноцехові витрати на організацію, обслуговування і управління виробництвом. В бухгалтерському обліку інформація про них накопичується на рахунку 91 „Загальновиробничі витрати”.

Адміністративні (невиробничі) витрати здійснюються в цілях управління виробництвом. Вони прямо не пов'язані з виробничою діяльністю і обліковуються на балансовому рахунку 92 „Адміністративні витрати”.

Особливістю адміністративних витрат є те, що в межах масштабної бази вони залишаються незмінними. Змінити їх можна управлінськими рішеннями, а ступінь їх покриття - обсягом реалізації.

До основних витрат відносяться всі види ресурсів (предмети праці в вигляді сировини, основних матеріалів, напівфабрикатів; амортизація основних виробничих фондів; зарплата основних виробничих робітників з нарахуваннями на неї та ін.), споживання яких пов'язане з випуском продукції (наданням послуг). На будь-якому підприємстві вони складають найважливішу частину витрат [51].

Накладні витрати пов'язані з функціями управління, які по своїй суті, призначенню та ролі відрізняються від виробничих функцій. Ці витрати, як правило, пов'язані з організацією діяльності підприємства, його управлінням.

Виробничі і невиробничі. У відповідності з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку для оцінки запасів виробленої продукції тільки виробничі витрати повинні включатися в собівартість продукції. Саме тому в управлінському обліку витрати класифікуються на виробничі і невиробничі (витрати звітного періоду, або періодичні витрати).

Виробничі витрати закладені в запасах матеріалів, в об'ємах незавершеного виробництва і залишках готової продукції (товарів) на складі.

В управлінському обліку їх часто називають запасомісткими, так як вони розподіляються між поточними витратами та запасами [45]

Невиробничі витрати - це витрати, які не піддаються інвентаризації. В управлінському обліку такі витрати називають витратами певного періоду, оскільки їх обсяг не залежить від обсягів виробництва. Ці витрати, як правило, пов'язані з одержаними на протязі звітного періоду послугами. Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку вони не використовуються в розрахунку собівартості готової продукції (незавершеного виробництва), а як наслідок, і для оцінки виробничих запасів підприємства. Саме тому їх інколи називають незапасомісткими. Періодичні витрати є витратами невиробничого характеру, не пов'язані безпосередньо з

виробничим процесом. Вони складаються з комерційних і адміністративних витрат.

Під першими розуміються витрати, пов'язані із здійсненням продажу та поставок продукції, останні ж - витрати по управлінню підприємством. Облік цих витрат здійснюється відповідно на балансових рахунках 92 „Адміністративні витрати" та 93 „Витрати на збут". Періодичні витрати завжди відносяться на місяць, квартал, рік, на протязі яких вони були здійснені. Вони не проходять через стадію запасів, а зразу ж чинять вплив на обрахування прибутку. Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у звіті про прибутки та збитки їх віднімають від виручки як витрати, що не приймаються до уваги при калькулюванні та оцінці виробничих запасів.

Одноелементні та комплексні витрати. Одноелементними називають витрати, які на даному підприємстві не можуть бути розкладені на складові. За цим принципом побудована класифікація за економічними елементами.

Враховуючи те, що управлінські рішення, як правило, орієнтовані на перспективу, керівництву потрібна детальна інформація про очікувані доходи та видатки. В зв'язку з цим, в управлінському обліку при виконанні розрахунків, пов'язаних з прийняттям рішення, виділяють такі види витрат:

а) змінні, постійні, умовно-постійні - в залежності від реагування на зміни обсягів виробництва (реалізації);

б) очікувані, ті що беруться і ті що не беруться до уваги при прийнятті рішень;

в) дійсні витрати;

г) можливі витрати;

д) заплановані і не заплановані.

Розглянемо їх детальніше.

Змінні витрати збільшуються чи зменшуються пропорційно обсягу виробництва продукції (надання послуг, товарообороту), тобто залежать від ділової активності організації. Змінний характер можуть мати як виробничі,

так і невиробничі витрати. Прикладом виробничих змінних витрат можуть бути прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, витрати на допоміжні матеріали і напівфабрикати.

Змінні витрати характеризують вартість власне продукту, все решта (постійні витрати) - вартість самого підприємства. Ринок не цікавить вартість підприємства, його цікавить вартість продукту.

Загальні змінні витрати мають лінійну залежність від показника ділової активності підприємства, а змінні витрати на одиницю продукції - величина постійна.

До невиробничих змінних витрат можна віднести видатки на упаковку готової продукції для відвантаження її споживачу, транспортні витрати що відшкодовуються, комісійні винагороди за продаж товару, які прямо залежать від обсягу реалізації.

Виробничі витрати, які залишаються практично незмінними на протязі звітного періоду, не залежать від ділової активності підприємства і називаються постійними виробничими витратами. Навіть при зміні обсягів виробництва (реалізації) вони не змінюються. Прикладами постійних виробничих витрат є витрати на рекламу, орендна плата, амортизація основних засобів і нематеріальних активів.

Для опису поведінки змінних витрат в управлінському обліку використовується спеціальний показник - коефіцієнт реагування витрат. Він характеризує співвідношення між темпами зміни витрат і темпами росту ділової активності підприємства.

Різновидом змінних витрат є пропорційні витрати. Вони збільшуються такими ж темпами, що і ділова активність підприємства. Наприклад, при збільшенні обсягу виробництва на 20-25% пропорційні витрати повинні зрости у тій же пропорції.

Витрати, що ростуть швидше ділової активності підприємства, називаються прогресивними витратами. В якості прикладу можна зазначити, що ріст обсягу виробництва на 15% супроводжується збільшенням видатків

на 30%.

Постійні витрати - це витрати на оренду приміщень, охорону, амортизаційні відрахування та ін. В практичній діяльності, як правило, керівництвом наперед приймаються рішення про те, якими повинні бути постійні витрати і якого рівня ділової активності слід досягнути.

Постійні витрати на одиницю продукції знижуються поступово. Загальні постійні витрати є константою і не залежать від величини ділової активності, але можуть змінюватися під дією інших факторів. Наприклад, якщо ціни зростають, то сукупні постійні витрати також зростають.

В реальності надзвичайно рідко можна зустріти витрати, які є виключно змінними чи виключно постійними. Економічні явища і пов'язані з ними витрати з точки зору змісту значно складніші, і тому в більшості випадків витрати є умовно-постійними (або умовно-змінними). В цьому випадку зміна ділової активності організації також супроводжується змінами витрат, але на відміну від змінних витрат залежність не є прямою. Умовно-змінні (умовно-постійні) витрати вміщують як змінні, так і постійні компоненти. В якості прикладу можна привести оплату користування телефоном, що складається з фіксованої абонплати (постійна складова) і оплати міжнародних переговорів (змінна складова).

Витрати, що беруться і не беруться до уваги при оцінці. Процес прийняття управлінського рішення передбачає порівняння між собою кількох альтернативних варіантів з метою вибору з них найкращого. Порівнювані при цьому показники можна розбити на дві групи; перші залишаються незмінними при всіх альтернативних варіантах, інші варіюються в залежності від прийнятого рішення. Коли розглядається велика кількість альтернатив, що відрізняються одна від одної по багатьох показниках, процес прийняття рішення ускладнюється. Саме тому доцільно порівнювати між собою не всі показники, а лише показники другої групи, тобто ті, які від одного варіанта до іншого змінюються. Ці витрати часто в управлінському обліку називають релевантними. Вони враховуються при прийнятті рішень. Показники першої

групи, навпаки, не приймаються до уваги при розрахунках. Бухгалтер, готує і подає керівництву вихідну інформацію для вибору оптимального рішення, таким чином щоб його звіти містили тільки релевантну інформацію.

Дійсні (реальні) витрати. Це вичерпані витрати, які жоден альтернативний варіант не в змозі відкоректувати. Іншими словами, ці здійснені раніше витрати не можуть бути змінені ніякими управлінськими рішеннями.

Можливі (уявні) витрати. Дана категорія присутня лише в управлінському обліку. Бухгалтер фінансового обліку не може дозволити собі „уявити” які-небудь витрати, так як він строго виконує принцип їх документального обґрунтування.

В управлінському обліку для прийняття рішення інколи необхідно нарахувати чи приписати витрати, які можуть реально і не здійснитися в майбутньому. Такі витрати називаються можливими. Необхідно мати на увазі, що дана категорія витрат можлива лише у випадку обмеженості ресурсів.

Маржинальні і середні витрати. Маржинальні витрати є додатковими і виникають в результаті виготовлення чи продажу додаткової партії продукції. В маржинальні витрати можуть включатися, а можуть і не включатися постійні витрати. Якщо "постійні витрати змінюються в результаті прийнятого рішення, то їх приріст розглядається як маржинальні витрати [38]. Якщо ж постійні витрати не змінюються в результаті прийнятого рішення, то маржинальні витрати будуть дорівнювати нулю. Аналогічний підхід застосовується в управлінському обліку і до доходів.

Якщо виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) росте швидше від витрат на освоєння ринку, значить підприємство заволоділо його певною частиною, якщо повільніше - підприємство втратило конкурентноздатність і необхідний аналіз причин, що це зумовили.

Середні витрати і доходи являють собою додаткові витрати і доходи в розрахунку на одиницю продукції.

Розглянуті вище класифікації витрат не вирішують усіх завдань по контролю за ними. Як правило, продукція в процесі свого виготовлення проходить ряд послідовних стадій в різноманітних підрозділах підприємства. Володіючи даними про собівартість продукції, неможливо точно визначити, як розподіляються витрати між окремими виробничими ділянками (центрами відповідальності). Цю задачу можна вирішити, якщо встановити зв'язок доходів і витрат з діями осіб, що відповідають за використання ресурсів. Такий підхід в управлінському обліку називаються обліком витрат за центрами відповідальності, він може реалізовуватись на практиці при поділі витрат на регульовані і нерегульовані.

Регульовані витрати піддаються впливу менеджера центру відповідальності, на нерегульовані він діяти не може. Робота менеджера оцінюється за здатністю керувати регульованими витратами.

Бухгалтери і статисти проводять межу між оцінкою і прогнозуванням витрат. Перша означає виявлення взаємозв'язку витрат минулих періодів. Друге пов'язане з їх передбаченням. Ця відмінність не загальноприйнята, багато менеджерів використовують оцінку витрат для прогнозування.

При оцінці поведінки витрат часто виходять з наступних припущень:

1. Лінійна функція адекватно відображає динаміку витрат.
2. Коливання в загальному рівні витрат викликані зміною єдиної змінної величини (наприклад, прямих трудовитрат чи машино-годин).

В ідеалі в Головній книзі змішані витрати повинні поділятися на два рахунки: один для змінної, інший для постійної частини. На практиці труднощі, пов'язані з аналізом даних, роблять нераціональним такий поділ. Електроенергія, непряма праця, експлуатаційні і канцелярські витрати враховуються, в загальному, на відповідних рахунках Головної книги.

Виділяють шість етапів розробки функції витрат:

- 1) попередня оцінка;
- 2) вибір незалежної змінної;
- 3) вибір залежної змінної;

- 4) збір даних;
- 5) графічне відображення;
- 6) оцінка результатів.

Попередня оцінка. Серед методів попередньої оцінки найбільш поширені наступні:

- а) технологічного нормування;
- б) аналіз рахунків;
- в) візуальний;
- г) регресивного аналізу;
- д) абсолютного приросту.

Їх головні відмінності полягають в методиці аналізу, точності результатів. Даний етап слугує для виявлення змінних витрат. Підходи до вирішення не виключають один одного і в багатьох організаціях використовуються в різних співвідношеннях.

Вибір залежної змінної. Вибір залежної змінної „у” орієнтується на її подальше використання при прийнятті рішення. Припустимо, нашою метою є прогнозування накладних витрат початкової лінії. В такому випадку всі витрати, що до неї відносяться об'єднуються в „у”, якщо всі складові залежної величини мають схожі зв'язки з незалежними змінними. Якщо існує множина зв'язків, то досліджується кілька витратних функцій.

Вибір незалежної змінної. Незалежна змінна („х”), інколи називається контрольованою, так як показники обсягу визначаються особою, відповідальною за прийняття рішень.

Найбільш поширеними є:

- обсяг виробництва;
- прямі витрати праці (год.);
- прямі витрати праці (грн.);
- машино години; обсяг реалізації (кількість);
- обсяг реалізації (грн.);
- вага матеріалів;

□ кілометраж.

В ідеалі незалежна змінна повинна бути економічно обґрунтованою і такою, що піддається виміру. Інтервал незалежної змінної, для якого визначена функція витрат, називається областю релевантності.

Збір даних. Це найбільш важкий етап аналізу витрат, тому що база даних повинна містити результати спостереження господарської діяльності при незмінних технологіях і економічних умовах. Більш того, виміри повинні проводитися в ідентичні періоди часу (день, місяць, рік).

Графічне відображення даних. Цей етап критичний в оцінці взаємозв'язків витрат. Вислів „Краще один раз побачити, ніж сто разів почути” передає зміст графічного відображення. При вивченні графіка наглядно виявляються взаємозв'язки між залежною і незалежною змінною, відкидаються помилкові і нехарактерні дані, чітко визначаються межі релевантної області функції витрат.

Оцінка результатів. Вона базується на таких принципах, як:

1) економічна обґрунтованість, тобто зв'язок між змінними величинами повинен бути правдоподібним, логічно обґрунтованим. По можливості проводиться техніко-економічне обґрунтування цього зв'язку;

2) доцільність. Вона являє собою вибір функції витрат, яка найбільш точно описує динаміку даних минулих періодів. Інколи це здійснюється з допомогою коефіцієнта детермінації [66].

Економічна обґрунтованість і доцільність інколи протирічать одне одному. Наприклад, дані свідчать про те, що конторські витрати в більшій степені залежать від коливань цін на електроенергію, ніж від кількості оброблених документів. В даному випадку не існує логічного взаємозв'язку „причина-результат”, який би забезпечував близькість співвідношення. Але при визначенні динаміки витрат менеджер змушений використовувати в якості бази ціну на електроенергію. Економічна обґрунтованість дає впевненість в постійності взаємозв'язків в наступні періоди.

Для дослідження динаміки витрат на довготривалий період часу

застосовують два методи:

1. Одержання результатів спостережень шляхом дослідження множини даних за нетривалі проміжки часу. Наприклад, при вивченні динаміки витрат на протязі року краще брати тижневі, а не місячні періоди. Часовий крок повинен бути скороченим настільки, наскільки це дозволяє уникнути усереднення коливань обсягу виробництва всередині періоду.

Середні величини можуть призвести до викривлення залежності між витратами та обсягом виробництва. Наприклад, підставляючи місячні дані, можна пропустити важливі зміни всередині тих чи Інших місяців. Відрізок часу має бути настільки тривалим, щоб була можливість співставити витрати на період з обсягом виробництва. Наприклад, якщо період занадто скорочений, то повинна бути зроблена поправка на запізнення прослідковування витрат. Складно встановити взаємозв'язок, якщо обсяг виробництва взятий за один період, а витрати - за інший.

2. Дослідження минулих періодів (одержання результатів спостереження з множини попередніх періодів). Використання показників, скажімо за 5 попередніх років, а не за рік, веде до збільшення бази даних. Однак зростає ризик взаємозв'язку з можливою зміною технології виробництва. Наприклад, зміна обладнання при автоматизації підприємства приведе до існування різних функцій витрат до і після введення.

При дослідженні витрат на виробництво та формування собівартості стикаються з нижчепереліченими проблемами:

1. Витрати не узгоджуються з незалежною змінною. Ця проблема виникає в тих випадках, коли в обліку не надають значення „принципу нарахування". Наприклад, допоміжні матеріали купуються не регулярно, а їх запасують в цехах для наступного використання. Якщо облік ведеться на основі „касового" методу, то може виявитися, що в деякі місяці допоміжні матеріали не використовувались, а в інші їх споживання є надлишковим. Вирішенням даної проблеми є застосування принципу нарахування, який дозволяє досягнути відповідності між витратами і залежною змінною.

2. Постійні витрати розподіляються як змінні. Наприклад, такі витрати, як амортизація, страхування, рента, відносяться на виробництво, виходячи з кількості випущених одиниць продукції. При такому способі розподілу постійні витрати виглядають як змінні.

3. Різна тривалість періодів при вимірі залежних і незалежних змінних. Наприклад, витрати праці узагальнюються щомісячно, тоді як обсяг -щотижня.

4. Відсутність даних. Втрата даних зумовлюється канцелярськими помилками, неправильною класифікацією витрат, відсутністю дисципліни при зберіганні даних.

5. Протиріччя даних - виникає через помилки в облікових записах (не там десяткова кома), в показниках, що лежать за межами релевантної області, через нетипові періоди часу (період часу виходу із ладу основного обладнання).

6. Інфляція. Реально проблема виникає у випадку, коли показники мають різні інфляційні коефіцієнти.

В основі політики формування витрат на підприємство важливе місце має правова основа формування витратного механізму підприємства, а також питання визначення собівартості продукції вимагають чіткої регламентації, а тому знаходяться в полі зору постійної уваги відповідних державних органів і інстанцій.

Витрати регламентовані в Положеннях: (стандартах) бухгалтерського обліку, „Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Під егідою Управління бухгалтерського обліку і звітності Міністерства фінансів України розроблені і рекомендовані Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості; Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт послуг) на транспорті; Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств; Методичні рекомендації

з формування собівартості будівельно-монтажних робіт; Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства; Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності.

Водночас, кожний господарюючий суб'єкт визначає власні правила економічної політики в сфері формування витрат через систему внутрішніх документів.

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

2.1 Особливості обліку прямих витрат на виробництво

У відповідності із пунктом 11 П(С)БО 16 "Витрати" до виробничої собівартості продукції, робіт послуг включається:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподіленні загальновиробничі витрати [56].

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат.

До складу прямих витрат праці включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконані роботи або надані послуги, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів), та витрати на виправлення браку за врахуванням остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; суми, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби, тощо.

В більшості галузей витрати матеріалів і матеріальних напівфабрикатів включаються до собівартості виготовленої з них продукції прямим шляхом, тобто безпосередньо за даними первинних документів. Але пряме віднесення матеріалів на собівартість окремих видів (груп) виробів не завжди можливе.

В комплексних виробництвах, де з одного матеріалу виготовляється декілька видів і сортів продукції (металургійна, лісопереробна, масложирова промисловість тощо), а також на підприємствах, на яких одні й ті ж деталі використовуються для виготовлення декількох виробів, витрати матеріалів на кожний вид, гатунок, групу продукції визначаються непрямим шляхом: пропорційно до нормативних витрат на фактичний випуск продукції, за встановленими коефіцієнтами, пропорційно кількості або базі продукції.

Пропорційно до нормативних витрат на фактичний випуск продукції матеріали розподіляються у виробництві підшипників, в машинобудівній, взуттєвій та інших галузях [78]. Фактичні витрати матеріалів на кожний виріб розраховуються, виходячи з відношення кількості (вартості) матеріалів, що використовуються для виробництва кількох видів або гатунків продукції до витрат по нормах на фактично виготовлену продукцію.

В бухгалтерії проводять таксування матеріальних звітів і визначають матеріальні затрати у вартісному виразі на виробництво кожного виду кондитерських виробів.

П(С)БО 9 "Запаси" передбачає використання багатьох видів оцінок, списання матеріальних витрат:

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

Запаси зі складів підприємства відпускаються для виробництва і на господарські потреби, а також на сторону для переробки чи реалізації як надлишкові чи непотрібні.

При відпуску матеріальних цінностей у виробництво необхідно дотримуватись наступних вимог:

1) записи обліковуються за вимогою, обсягом, масою у суворій відповідності з нормативами витрат на визначений обсяг виробництва;

2) відпуск, як правило, здійснюється в межах попередньо встановлених лімітів. Лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання чи плановим відділом;

3) з головним бухгалтером узгоджуються списки, осіб, яким надано право видавати зі складу запаси.

Основним документом, що відображає відпуск запасів зі складу для внутрішньогосподарських потреб є лімітно-забірні карти.

Форми М-8, М-9, М-28, М-28а (лімітно-забірні картки) застосовуються для оформлення відпуску запасів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для фактичного контролю за додержанням встановлених лімітів на виробничі потреби і є одночасно виправдовувальними документами для списання матеріальних цінностей зі складу.

Лімітно-забірні картки виписуються відділом постачання або плановим відділом на одне або декілька найменувань запасів у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передається цеху, тобто споживачу матеріалів, другий - складу.

Відпуск матеріальних цінностей у виробництво відбувається за таким механізмом: представник цеху подає на склад свій примірник лімітно-забірної карти, працівник цеху вказує в обох примірниках дату та кількість відпущених запасів, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріальних цінностей. У лімітно-забірній картці цеху розписується працівник складу, а в лімітно-забірній картці складу - представник цеху.

Накладні вимоги - це єдність розпорядчого й виправдного документів і використовуються для одноразового відпуску матеріалів. Накладна вимога

випикується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером або особою, ним на те уповноваженою.

Відпуск запасів на сторону виконується на підставі договорів нарядів та інших документів і письмового розпорядження керівника будівельно-монтажної організації. Відпуск, як і надходження запасів, оформлюють також товарно-транспортною накладною (за потребою).

В залежності від напрямку витрачання виробничо-матеріальних цінностей в обліку відображаються наступні види господарських операцій та реквізити, що їх характеризують (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Основні реквізити, що характеризують операції з відпуску запасів

№ п/п	Операції відпуску виробничих запасів	Основні реквізити, що характеризують відпуск запасів
1	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів в цехи основного і допоміжного виробництва на виконання робіт	Дата відпуску, вид операції, склад, одержувач (бригада, дільниця)
2	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на утримання та експлуатацію виробничого обслуговування	Призначення, шифр витрат, найменування, марка, розмір
3	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на загальновиробничі та адміністративні потреби	Номенклатурний номер, одиниця виміру
4	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на потреби допоміжних господарств	Кількість, ціна
5	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на сировину і для переробки	Сума транспортно-заготівельних витрат чи відхилень від облікової ціни

Таким чином, списання виробничих запасів може відбуватись з наступних причин:

- відпуск у виробництво;
- списання в зв'язку з невідповідністю запасів до критерію визначення активу (не є джерелом матеріально-економічної вигоди);

- списання в зв'язку з псуванням; розкраданням тощо;
- реалізація на сторону;
- передача до статутного капіталу іншого підприємства;
- безоплатна передача.

Облік вибуття виробничих запасів здійснюється в журналі-ордері 10, 10/1, які виступають у вигляді відповідних машинограм, а при журнальній системі при здійсненні даного обліку використовують журнал 5, 5а. Проаналізувавши будову журналів 5 і 5а, ми прийшли до висновку, що із журналу-ордеру 10 можна отримати більш аналітичну інформацію для потреб управління в порівнянні із журналами 5 і 5а.

Виробничі запаси можуть бути списані з балансу з відображенням їх в складі витрат у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), в результаті чого вони не відповідають визначенню активу (не є джерелом майбутньої економічної вигоди). Витрати на придбання і створення активу, які не можуть бути відображені в Балансі у зв'язку з невідповідністю до вищенаведених вимог, включаються до складу витрат періоду у Звіті про фінансові результати.

При плануванні і калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом). Таке групування використовується для складання кошторису виробництва [2]. В свою чергу, складання кошторису допомагає пов'язати план собівартості з іншими розділами плану, визначити завдання по зниженню собівартості продукції, а також порівняти ефективність витрат на різних підприємствах.

Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості, включають витрати незалежно від специфіки виробництва продукції.

Для обліку вибуття виробничих запасів передбачено економічний елемент "Матеріальні затрати". У змісті терміну "витрати" згідно з П(С)БО 1 можна констатувати факт невідповідності йому тлумачення структури елемента "матеріальні затрати", наведеного в П(С)БО 16. Так, зокрема в

останньому сказано, що до складу "матеріальних затрат" 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.

На нашу думку необхідно внести зміни « доповнення до П(С)БО 16, в яких би зазначалося що в склад економічних елементів входять витрати які відносяться лише до реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат періоду часу (адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати). Адже саме при їх відпуску складаються бухгалтерські записки на рахунок 90 "Собівартість реалізації", сума по якому зменшує фінансовий результат основної діяльності і тим самим впливає на зменшення власного капіталу (дебет рахунка 79 "Фінансові результати" кредит рахунка 90 "Собівартість реалізації"). Слід зазначити, що прийняття цих змін дасть можливість контролювати правильність складання Звіту про фінансові результати, де сума собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат будуть дорівнювати загальній сумі елементів операційних витрат.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначений рахунок 80 "Матеріальні витрати". Кожному виду витрат відповідає окремий субрахунок рахунка 80:

- 801 "Витрати сировини і матеріалів";
- 802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів";
- 803 "Витрати палива і енергії";
- 804 "Витрати тари і тарних матеріалів";
- 806 "Витрати запасних частин";
- 807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського виробництва";
- 808 "Витрати товарів";
- 809 "Інші матеріальні витрати".

На підставі первинних документів суми визнаних матеріальних витрат списуються в дебет рахунку 80. Щомісяця з кредиту рахунку 80 до матеріальних витрати списуються в дебет рахунку 23 "Виробництво" в сумі прямих матеріальних витрат.

Як вже зазначалось, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством.

На базовому підприємстві ТзОВ «Поділля ЛТД» стосовно виробничих запасів виділяють наступні статті калькуляції:

- основні матеріали;
- допоміжні матеріали;
- паливо;
- тара.

Приймаючи до оплати рахунки Міськенергозбуту за електроенергію, яка використовується при виготовленні продукції, на ТзОВ «Поділля ЛТД» здійснюється проводка:

Дебет рахунка 241 " Основне виробництво "

Кредит рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками"

Відображення цієї операції таким бухгалтерським записам призводить до того, що вартість електроенергії включається в елемент "Інші операційні витрати" в складі послуг, отриманих зі сторони. Хоча з економічної точки зору ці витрати є матеріальними і в відповідності з вимогами П(С)БО 16 вартість отриманої електроенергії, придбаної для використання на виробничі цілі, повинна включатись в склад елемента "Матеріальні затрати".

В зв'язку з вищесказаним пропонуємо калькуляційну статтю. "Паливо", яке використовується на ТзОВ «Поділля ЛТД» назвати "Паливо і енергія на технологічні цілі" і включити в неї не тільки вартість спожитого газу, але й вартість спожитої електроенергії.

Отже, калькуляція затрат за економічними елементами дає відповідь на питання, скільки чого витрачено на виробництво. Але для контролю затрат за місцями їх виникнення необхідно знати куди і на що були понесені ці

затрати. З цією метою використовується групування затрат за калькуляційними статтями.

Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" до складу елемента "Витрати на оплату праці" включається заробітна плата та окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Для обліку витрат на оплату праці виробничих робітників, призначені статті калькуляції, "Основна заробітна плата" та "Додаткова заробітна плата".

Прямі витрати на оплату праці включаються у собівартість окремих видів продукції ТзОВ «Поділля ЛТД» на основі нарядів і табелів.

Розподіл заробітної плати між членами бригади здійснюється з допомогою коефіцієнта трудової участі та визначення заробітної плати за тарифами кожного працівника.

Аналітичний облік прямих витрат на оплату праці на ТзОВ «Поділля ЛТД» здійснюється в машинограмах, дані яких є основою для заповнення журналів 10 і 10/1.

Як вже зазначалося вище до інших прямих витрат відносяться відрахування на соціальні заходи пов'язані з заробітною платою; виробничих робітників, втрати від браку та інші. Суми відрахування на соціальні, заходи які відносяться до інших прямих витрат, визначаються у відповідних відсотках до прямих витрат на оплату праці. За звітній період на ТзОВ «Поділля ЛТД» втрат від браку не зафіксовано. Облік інших прямих витрат ведеться на ТзОВ «Поділля ЛТД» в журналі ордері 10.

2.2 Методика обліку непрямих витрат виробництва

Непрямі витрати - витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (загальновиробничі), що включаються до виробничої собівартості за допомогою спеціальних методів.

Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за їх функціональною роллю у виробничому процесі.

У склад виробничих накладних витрат входять витрати на утримання і експлуатацію обладнання і цехові витрати на управління і утримання приміщень, споруд виробничого призначення і ін. Витрати на утримання і експлуатацію обладнання по відношенню до виробництва являються основними, так як без машин і обладнання неможливий процес виробництва. Однак вони не можуть бути віднесені до прямих затрат на продукцію чи виробничий процес. До витрат на утримання і експлуатацію обладнання "відносять витрати на матеріали для поточного ремонту і догляду за обладнанням, амортизацію обладнання і транспортних засобів (внутрізаводський транспорт); заробітну плату з відрахуванням на соціальні заходи робітників, які обслуговують обладнання; витрати всіх видів енергії, пари, води; послуги допоміжних виробництв; знос малоцінних і швидкозношуваних предметів і пристосувань; інші витрати, пов'язані з роботою обладнання.

Витрати на управління виробництвом об'єднують заробітну плату і відрахування на соціальні заходи виробничо-диспетчерського апарату адміністративно-управлінського апарату цехів, виробничих підрозділів; витрати на підготовку і організацію виробництва; амортизацію, утримання і ремонт будівель, споруд, інвентаря, що використовується для виробничих потреб; затрати на забезпечення нормальних робочих умов, на

профорієнтацію і підготовку кадрів; знос малоцінного і швидкозношуваного інвентаря і інші ж витрати на управління виробничими підрозділами.(рис.2.1)

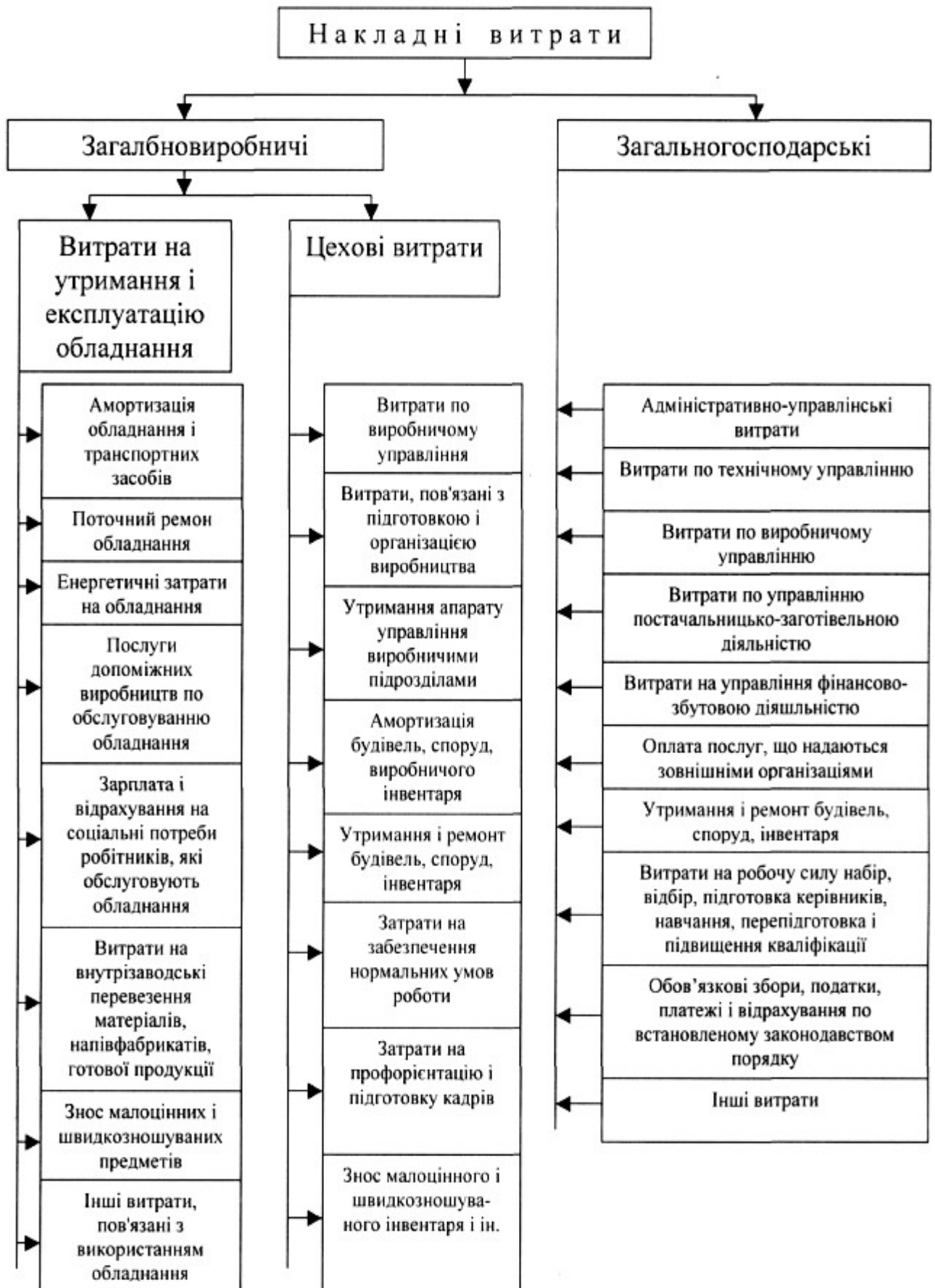


Рис. 2.1. Класифікація накладних витрат

Загальним для виробничих накладних витрат являється те, що обидві групи складаються з комплексних статей, виникають у більшій мірі у виробничих підрозділах, плануються і враховуються по місцях їх виникнення, контролюються бюджетно-кошторисним методом, розподіляються непрямым шляхом між видами продукції і між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

В той же час кожна з розглянутих груп складається з витрат різного економічного змісту. Відмінності повинні визначати вибір і обґрунтування баз розподілу затрат і джерел їх компенсації. І з цих позицій посилюється значення класифікації виробничих накладних витрат, прийнятої в середині підприємства. Невиробничі накладні витрати викликаються функціями управління які по своєму характеру і призначенню, ролі відрізняються від виробничих функцій і функцій організації виробництва. Ці витрати виникають в рамках підприємства.

Вибраний напрямок класифікації затрат дозволяє локалізувати витрати по місцях їх виникнення, розкриває вміст витрат в розрізі служб підприємства і створює можливості їх розподілу і перерозподілу як по відношенню до видів продукції, так і на виробничі витрати і утримання робочої сили і т.п. Наприклад, до витрат по технічному управлінню відносять утримання працівників технічних служб, їх заробітну плату і відрахування на соціальні заходи, амортизацію, затрати на утримання і ремонт будівель і споруд, що зайняті технічними службами; утримання загальнозаводських лабораторій; знос і витрати на інвентар; витрати на винахідництво, технічні вдосконалення і ін.

Частина цих витрат можна прямо віднести до видів продукції, інша частина має відношення до окремих виробничих підрозділів і розподіляється разом з виробничими накладними витратами.

Як і всі інші затрати підприємства, накладні витрати розглядаються в управлінському обліку в залежності від цілей управління.

Перш за все важливий порядок розподілу виробничих накладних витрат, для оцінки матеріально-виробничих запасів, тобто розподілу між готовою продукцією і незавершеним виробництвом та видами продукції. Процедура розподілу виробничих накладних витрат представлена на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Схема розподілу виробничих накладних витрат і процедури контролю за ними

Для розподілу накладних витрат між підрозділами зазвичай для кожної статті чи групи статей визначається відповідна база розподілу. Приклади баз розподілу для однорідних статей накладних витрат приведені в табл. 2.2. [3]

На основі вибраної бази розраховується ставка розподілу накладних витрат.

Ставка розподілу накладних витрат - це відношення суми накладних затрат до загальної величини бази їх розподілу.

Ставка розподілу накладних витрат може бути єдиною для всіх підрозділів підприємства чи встановлюватися окремо для кожного виробничого підрозділу (цеху).

Таблиця 2.2

Бази розподілу для накладних витрат

Сукупність витрат	Загальні витрати	База розподілу
Пов'язані з працею	управління персоналом	Кількість працюючих, заробітна плата, години праці
Пов'язані з амортизацією	амортизація обладнання, страхування обладнання/ утримання обладнання	Балансова вартість, кількість машин, машино-години
Пов'язані з площею	оренда будівель, страхування будівель, опалення і освітлення	Площа, яку займає підрозділ
Пов'язані з послугами	зберігання матеріалів, облік, непрямі матеріали	кількість чи вартість матеріалів, кількість документів, вартість прямих матеріалів

В умовах різної складності праці в різних цехах доцільно застосовувати ставку розподілу накладних витрат для кожного виробничого підрозділу.

Після того як була визначена загальна сума накладних витрат кожного виробничого підрозділу можна розрахувати ставку розподілу накладних витрат між видами продукції.

Ставка розподілу накладних витрат = Загальні накладні витрати підрозділу/ Загальне значення бази розподілу.

Ця ставка може бути розрахована виходячи з фактичних чи бюджетних (планових) показників.

Розподіл накладних витрат на основі фактичних показників діяльності створює деякі проблеми, особливо в сезонних і циклічних виробництвах. Адже в той час як величина цих витрат являється фіксованою і не залежить

від обсягів виробництва, щомісячна зміна обсягів призводить до значних змін величини ставок.

Порушується вимога до управлінського обліку - інформація про фактичні накладні витрати за період готується по закінченні звітного періоду, разом з тим вона необхідна оперативному порядку для періодичної оцінки незавершеного виробництва і прибутку для встановлення цін на продукцію. Одним з недоліків є складність розрахунку щомісячних плаваючих ставок розподілу.

Тому на нашу думку доцільно було б застосовувати наперед визначену ставку розподілу накладних витрат, яка використовується в зарубіжній практиці.

Наперед визначена ставка розподілу накладних витрат Планові виробничі накладні витрати / Планова база розподілу.

Застосування такої ставки дає можливість визначити собівартість і продукції відразу після її виготовлення (не очікуючи кінця місяця, коли буде підрахована загальна сума фактичних накладних витрат) і уникнути коливання собівартості одиниці продукції внаслідок коливання обсягів діяльності.

На ТзОВ «Поділля ЛТД» облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва і управління цехами, дільницями, відділеннями та іншими підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрати на утримання і експлуатацію машин і устаткування ведеться на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі. Облік виробничих накладних витрат на ТзОВ «Поділля ЛТД» ведеться з врахуванням їх поділу на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Наприклад, витрати електроенергії для роботи обладнання, заробітна плата з відрахуваннями наладчиків обладнання, втрати від технічно неминучого

браку. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (машино-години) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Наприклад, знос обладнання і приміщень, заробітна плата майстра цеху тощо.

Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт, витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Загальновиробничі витрати включаються до собівартості продукції за статтями калькуляції: "Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання", "Цехові витрати", "Втрати від браку", "Інші виробничі витрати". Невиробничі накладні витрати обліковуються на ТзОВ «Поділля ЛТД» на рахунках: 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, які спрямовані на обслуговування та управління підприємством.

Витрати на збут включають витрати, які пов'язані з реалізацією продукції.

Всі ці вищезазначені витрати, які пов'язані з операційною діяльністю, не включаються до собівартості реалізованої продукції, а обліковуються як витрати періоду.

2.3 Процес калькулювання собівартості продукції

Калькуляція у найбільш загальному значенні являє собою розрахунок у грошовому вимірнику результату будь-якого господарського процесу заготовлення матеріальних ресурсів, виробництва продукції в основному та допоміжних цехах, реалізації продукції або матеріальних цінностей, визначення втрат від браку.

У більш вузькому значенні калькуляція – це визначення собівартості одиниці продукції в цілому та в розрізі окремих статей витрат.

Метою калькуляції є отримання інформації для управлінської системи про формування собівартості продукції на всіх етапах виробничого циклу, а також за місцями виникнення витрат.

Під калькулюванням розуміють систему економічних розрахунків собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг), в процесі й калькулювання вимірюються витрати на виробництво та кількість випущеної продукції, та собівартість одиниці виробу, визначається економічна вигідність у виробництва.

В процесі калькулювання розв'язуються два основних завдання управлінського обліку:

- на основі витрат на виробництво конкретного виду продукції визначити адекватну, справедливу і конкурентноздатну продажну ціну;
- дані про собівартість продукції використовуються для прогнозування і управління виробництвом та витратами.

Калькулювання дозволяє визначити собівартість отриманих в процесі виробництва конкретних продуктів. З системою калькулювання пов'язано ряд робіт, які вимагають методологічного вирішення:

- визначення переліку витрат, які включаються до собівартості продукції, тих, що відносяться за рахунок інших джерел фінансування (прибутку, фондів, бюджетних асигнувань);
- визначення переліку статей витрат на виробництво, що прийняті

для обліку і калькулювання;

- обґрунтування методики відображення витрат та їх оцінка по кожній статті калькуляції;
- встановлення принципів розподілу витрат між готовою (товарною) продукцією і незавершеним виробництвом;
- розробка обґрунтованих способів розподілу непрямих витрат між окремими видами продукції, робіт і послуг;
- оцінка незавершеного виробництва;
- визначення переліку об'єктів калькуляції і калькуляційних одиниць;
- розробка форм калькуляційного листа;
- встановлення центрів витрат і сфер відповідальності та видів продукції, по яких складаються стандартні (нормативні) та фактичні калькуляції.

Калькулювання можливе лише на базі інформації, яка міститься в системі виробничого обліку. Виробничий облік як частина бухгалтерського обліку передбачає збір інформації про витрати підприємства, документальне оформлення господарських операцій, пов'язаних з виробничими витратами. В системі виробничого обліку така інформація обґрунтовується, групується за різними ознаками і аналізується. Отже, облік виробничих витрат (виробничий облік), є передумовою калькулювання.

Калькулювання на будь-якому підприємстві передбачає становлення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць.

Об'єктом обліку витрат П(С)БО 16 "Витрати" називають продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [56].

З поняттям об'єкту обліку витрат тісно пов'язане поняття методу обліку витрат. Методи обліку виробничих витрат умовно можна поділити на дві групи: а) ті, що базуються на обліку витрат за технологічними процесами; б) ті, що базуються на обліку витрат по виробу, його частині або групах виробів. У першому випадку облік витрат ведеться по операціях, стадіях,

технологічних процесах або по виробництву в цілому. До другої групи відносяться методи обліку витрат по деталях, вузлах, виробках, групах виробів або замовленнях. Поняття методу обліку витрат в економічній літературі найчастіше розглядається у нерозривному взаємозв'язку із способами обчислення собівартості продукції, оскільки кінцевою метою виробничого обліку є калькулювання собівартості продукції, що випускається.

У практиці промислових фірм найбільшого поширення отримали два методи обліку виробничих затрат: позамовний і попроцесний. Позамовний метод характеризується тим, що затрати враховуються за окремими замовленнями. Позамовний метод має дві модифікації. Перша модифікація зумовлена доцільністю обліку виробничих затрат у міру виконання замовлення за субзамовленням. Облік за субзамовленням здійснюється у тих випадках, коли підприємство виконує велике замовлення протягом тривалого часу і облік затрат за замовленням не забезпечує контролю за затратами. У цьому випадку застосовують поділ замовлення на складові компоненти субзамовлення. Такий стан виникає у важкому машинобудуванні, суднобудуванні, будівництві. Кожному субзамовленню присвоюється окремий шифр, і у міру його виконання визначається його собівартість. Ця модифікація носить назву багаторазового позамовного методу.

Друга модифікація позамовного методу виникає під час обліку затрат у малосерійному виробництві. Облік затрат за кожним замовленням стає трудомістким і маловиправданим. У цьому випадку здійснюється укрупнення замовлень і облік ведеться за групами замовлень. Таке укрупнення замовлень застосовується у ливарному виробництві. Виробничі затрати враховуються за групами, а собівартість кожного виду виливань визначають у середині групи коефіцієнтним способом. Така модифікація носить назву групового позамовного методу.

На ТзОВ «Поділля ЛТД» застосовується попроцесний метод обліку витрат, що має місце, як правило, у масовому виробництві. Для масового виробництва характерна запланована послідовність виробничих операцій,

відповідно до якої йде постійний потік матеріалів і вузлів; великий обсяг виробництва; регулярний випуск продукції, значною мірою стандартизований [16].

Залежно від характеру виробництва попроцесний метод обліку має три варіанти:

1 послідовне нарощування затрат відповідно до технологічного маршруту в оброблюваному виробі;

2 паралельне нарощування затрат, коли одночасно здійснюється декілька процесів, продукти яких використовуються для виробництва одного кінцевого продукту;

3. послідовне нарощування затрат з виключенням затрат на проміжні продукти.

Облік затрат при попроцесному методі виробництва менш складний, а тому менш дорогий, ніж облік затрат за позамовним методом. Під час обліку затрат у масовому виробництві наголос робиться на виробництві за визначений період - день, тиждень або місяць.

В теорії та практиці досить часто ототожнюються об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання хоча між ними існують принципові відмінності.

Як видно зі сказаного вище, під об'єктом обліку слід розуміти витрати на виробництво, які групуються за різними ознаками з метою визначення собівартості продукції (матеріальні, трудові, фінансові).

Облік витрат передуює процесу калькулювання собівартості продукції, але не завжди слідом за обліком витрат відбувається калькулювання. Між обліком і калькулюванням завжди існує часовий розрив. Облік витрат ведеться щомісячно, а калькулювання здійснюється по мірі необхідності. Зв'язок між обліком витрат і калькулюванням проявляється в тому, що організація обліку витрат на виробництво здійснюється в необхідному для калькуляції розрізі. В свою чергу, процес калькулювання залежить від моделі обліку витрат на виробництво.

Сучасний рівень управління ставить нові вимоги до організації обліку витрат, що пов'язується з розширенням групування витрат виробництва. Так, необхідно розширити точки контролю за формуванням собівартості за центрами витрат, технологічними переділами, видами продукції, агрегатами, вузлами, деталями. Виникає необхідність визначити вплив витрат на впровадження нових виробів, на підвищення якості продукції, на охорону природи.

Методика групування витрат за об'єктами калькулювання є спільною для всіх підприємств. Вона включає в себе принципи обліку прямих витрат узагальнення і розподілу непрямих витрат, узагальнення даних у регістрах бухгалтерського обліку.

Калькулювання собівартості продукції залежить від ступеня відповідності об'єкту обліку витрат на виробництво, об'єкту калькулювання. Необхідність визначення собівартості продукції вимагає обґрунтування виділення об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць.

Об'єктом калькулювання виступають предмети праці взагалі. Але таке досить широке тлумачення дає лише орієнтир для вибору об'єктів калькулювання, адже крім предметів праці підприємства можуть спеціалізуватися на випуску напівфабрикатів і комплектуючих виробів, певних видів робіт та послуг. Слід врахувати також, що об'єктом калькулювання Можуть бути також незавершене виробництво, брак у виробництві, продукція Допоміжних, підсобних та обслуговуючих виробництв. Отже, в системі калькулювання об'єктами калькуляції є різні носії витрат. Встановлення науково обґрунтованого критерію визначення об'єктів калькулювання дозволяє забезпечити інформацію про собівартість продукції, виділити в аналітичному обліку такі об'єкти, які підлягають контролю з боку системи управління. [28]

Калькуляція – це система науково обґрунтованих прийомів визначення собівартості всієї продукції та її окремих видів, визначення ефективності

технології виробництва, роботи структурних підрозділів підприємства і апарату управління.

В залежності від технології і характеру продукції об'єктами у калькулювання можуть бути:

- один продукт (комплекс продуктів) у цілому за виробництвом;
- один продукт (комплекс продуктів) за окремими процесами, стадіями, переділами, фазами виробництва;
- виріб (група виробів) по підприємству;
- виріб (група виробів) в розрізі цехів, дільниць, бригад;
- вид робіт, послуг за структурними підрозділами підприємства;
- напівфабрикат;
- деталі, вузли.

З об'єктом калькулювання тісно пов'язані калькуляційні одиниці, які є вимірником об'єкту калькулювання. Калькуляційна одиниця дає можливість розрахувати витрати на виробництво по кожній статті окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне призначення калькуляційних одиниць полягає в забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей товару та їх кількісних характеристик. При виборі калькуляційної одиниці, враховуються умови виробництва і споживання продукту, якісні і кількісні параметри.

Розглядаючи методику обліку виробничих витрат, було зазначено, що вони нерозривно пов'язані із способами обчислення собівартості. Кожному способу аналітичного групування витрат відповідає певний спосіб визначення собівартості.

Метод обліку собівартості (вид калькулювання) характеризується; сукупністю способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомів визначення собівартості калькуляційних одиниць.

В залежності від повноти охоплення обліком виробничих витрат розрізняють облік повної собівартості, яка включає постійні та змінні,

виробничі та невиробничі витрати, та облік неповної собівартості (тобто калькулювання на основі лише тільки змінних витрат). В залежності від оперативності контролю собівартості ведуть облік фактичних витрат (для складання звітної калькуляції) або облік нормативної собівартості (якому передуює складання нормативної, планової чи кошторисної калькуляції) (рис. 2.3.)

В калькуляційному обліку об'єкти вказують ознаку групування витрат (замовлення, переділ тощо), який залежить від прийнятого методу аналітичного обліку витрат.

Звідси випливає, що на ТзОВ «Поділля ЛТД» облік собівартості здійснюється попроцесним методом, який обумовлений відповідним методом обліку витрат.



Рис. 2.3. Класифікація методів обліку собівартості

Відмітимо ще одну особливість організації попроцесного обліку собівартості, яка зумовлена характером продукції, що виготовляється. Неможливо виділити кожен окремий вид продукції, і облік витрат ведеться по групах виробів. Аналітичний облік ведеться по аналітичних процесах за

групами однорідної продукції, а собівартість окремих її видів всередині групи визначаються за допомогою коефіцієнтів.

У кожному процесі чи стадії технологічного процесу можуть бути витрати в незавершеному виробництві. Це потребує розмежування витрат по процесу між продукцією, яка закінчена обробкою, та незавершеним виробництвом. Якщо як залишок незавершеного виробництва незначні або стабільні, то всі витрати по технологічному процесу відносяться тільки на собівартість, продукції, що випускається.

На підприємствах з безперервним циклом виробництва, до яких належить і ТзОВ «Поділля ЛТД» питома вага незавершеного виробництва в загальній сумі виробничих витрат є досить значною.

Бухгалтерський облік незавершеного виробництва безпосередньо пов'язаний з обліком виробничих витрат і собівартості готової продукції. На промислових підприємствах незавершене виробництво продукції відображається на витратних рахунках бухгалтерського обліку. Для складання калькуляції собівартості використовують дані зведеного обліку витрат на виробництво, який ведеться в бухгалтерії в спеціальних відомостях по групах однорідних виробів і статтях витрат.

Калькулювання собівартості продукції умовно можна поділити на три етапи. На першому етапі вираховується собівартість всієї випущеної продукції в цілому, на другому - фактична собівартість по кожному виду продукції, на третьому собівартість одиниці продукції, виконаної роботи або наданої послуги. Собівартість одиниці виробу визначається шляхом ділення загальної суми витрат на кількість виготовленої продукції.

Для визначення виробничої собівартості випущеної з виробництва продукції слід користуватися формулою:

$$\text{ВСП} = \text{НВп} + \text{ВВп} - \text{ЗВ} - \text{ПП} - \text{СП} \pm \text{БП} - \text{НВк} \text{ грн.},$$

де НВп незавершене виробництво на початок калькуляційного періоду, грн.;

ВВп - виробничі витрати періоду (місяць, квартал, сезон, рік), грн.;

ЗВ - зворотні витрати і відходи, грн;
ПП — побічна продукція, грн;
СП - супутна продукція;
БП - брак продукції, грн;
НВк - незавершене виробництво на кінець калькуляційного періоду,
грн.

Витрати, що складають собівартість продукції основного виробництва групуються на дебеті рахунку № 23 "Виробництво".

На кредиті рахунка № 23 "Виробництво" відображається собівартість готової продукції, вартість повернутих на склади матеріальних цінностей, відходів і побічної продукції, одержаних у процесі виробництва.(рис. 2.4)

Своєчасний вплив на рівень витрат на виробництво і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, при якій причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод, який застосовується в різних галузях і промисловості.

Нормативний метод обліку ґрунтується на:

- нормуванні витрат і обов'язковому складанні нормативних калькуляцій по кожному виробу;
 - щомісячному або щоквартальному обліку внесених змін у встановлені норми;
 - систематичному виявленні відхилень фактичних витрат від поточних норм витрат матеріалів і заробітної плати;
- калькулювання фактичної собівартості груп (типів) однорідної продукції виходячи з їх нормативної собівартості і відхилень від норм;
- аналізі відхилень за причинами і винуватцями.

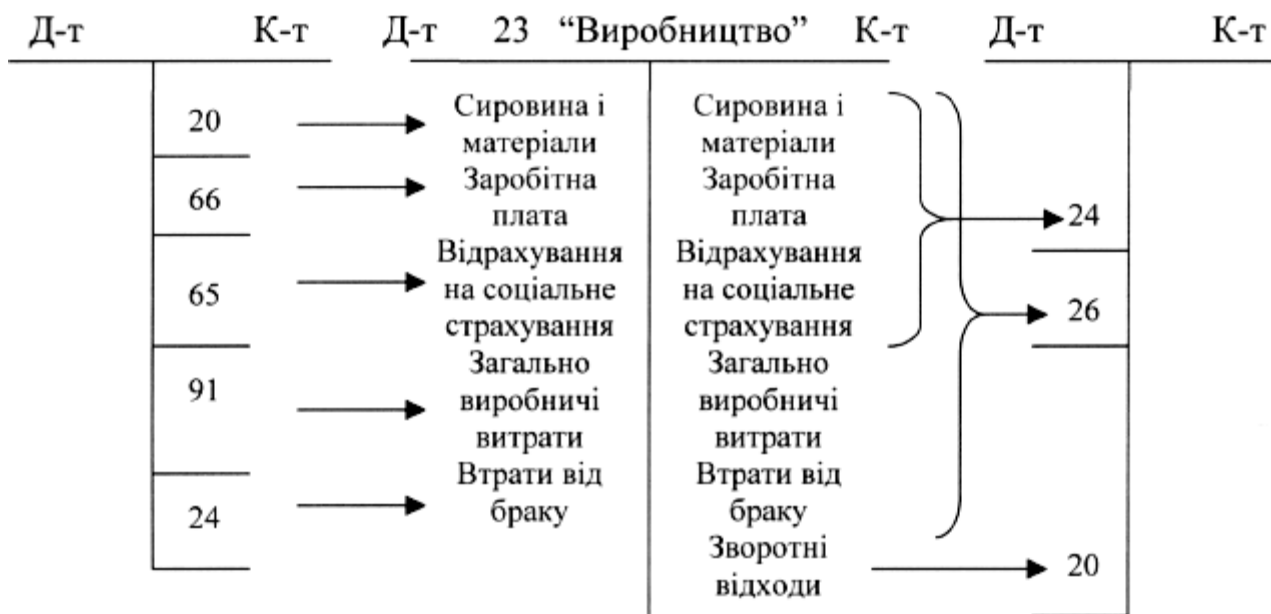


Рис. 2.4. Облік витрат на виробництво продукції

Фактична собівартість продукції при нормативному методі обліку обчислюється не шляхом прямого підрахунку за статтями витрат, а як алгебраїчна сума нормативних витрат, змін норм і відхилень від норм. Фактична собівартість при нормативному методі визначається за наступною формулою:

$$\Phi = H \pm B \pm Z$$

де H - поточні витрати за встановленими нормами плану;

B - відхилення від діючих норм витрат;

Z - зміни діючих норм витрат.

Для складання калькуляції собівартості, на нашу думку, доцільно використовувати дані відомостей обліку витрат на виробництво, побудованих за калькуляційними статтями витрат. У відомості узагальнюються всі витрати, пов'язані з виготовленням однорідної групи виробів в цехах підприємства. Дані про витрати на матеріали, заробітну плату та інші витрати наводяться у відомості у вже згрупованому по цехах вигляді.

Нормативну собівартість всієї товарної продукції розраховують як добуток кількості відвантаженої продукції на діючі в звітному періоді норми витрат по кожній статті калькуляції.

Фактичну собівартість одиниці продукції визначають за допомогою індексів відхилень, розрахованих як відношення фактичної собівартості товарної продукції до нормативної.

Переваги нормативного обліку полягають в тому, що з'являються:

- можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм;
- відокремлений облік змін норм, тобто можливість контролю за здійсненням режиму економії;
- укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складаються по всіх видах виробів, а відхилення враховують по групах однорідної продукції, внаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання;
- охоплення нормативними калькуляціями переважної частини витрат;
- можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва.

Сьогодні розвиток нормативного методу повинен відбуватися в напрямку його комплексного використання як для бухгалтерської реєстрації витрат і обчислення собівартості продукції, так для робіт, пов'язаних з підготовкою виробництва, його оперативним плануванням, розрахунком споживчих ресурсів і аналізом собівартості. При такому розширеному використанні нормативного обліку останній виступає як метод, що дозволяє органічно пов'язувати підготовку виробництва, планування, облік витрат, калькулювання і аналіз собівартості у взаємопов'язаний комплекс, який ґрунтується на чинних нормах витрат при системному обліку їх змін.

2.4 Організація обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності

Організація обліку за місцями виникнення витрат (МВВ) і сферами (центрами) відповідальності (СВ) знайшла своє відображення як в обліковій теорії російських та українських вчених, так і в зарубіжних концепціях управлінського обліку.

Основною ідеєю, яка спонукала проведення досліджень в даному напрямку було припущення, що головним джерелом розширення виробництва є не додаткове залучення ресурсів, а їх раціональне використання на всіх ділянках виробництва і закріплення персональної відповідальності за їх збереженням.

З точки зору еволюційності розвитку, даний метод був логічним продовженням методу стандарт-кост. Стандарт-кост задумувався, як інструмент, який виявляє невикористані резерви без зв'язку з конкретними виконавцями. Але в подальшому виникла ідея використовувати відхилення для оцінки роботи адміністраторів. Це привело до формування Дж. Хігінсом концепції сфер (центрів) відповідальності, тобто ступеня відповідальності певних осіб за фінансові результати своєї роботи.

При визначенні сфер відповідальності (СВ) при цьому перш за все приймають до уваги технологічну структуру підприємства, а в подальшому виділяють її горизонтальний і вертикальний розріз. Перший обмежується колом діяльності кожної особи, відповідальної за центр, другий передбачає ієрархію осіб, які приймають управлінські рішення. Горизонтальний і вертикальний розріз СВ дозволяє поєднувати централізоване керівництво з максимально можливою ініціативою керівників структурних підрозділів підприємства в інтересах досягнення загальної мети. Тому, як правильно зауважує Я.В.Соколов, облік за СВ можна вважати перш за все психологічним напрямком теорії обліку, який направлений на наукову організацію поведінки адміністраторів.

Організація обліку на західних підприємствах передбачає кілька підходів до визначення переліку центрів, за якими локалізується інформація про певні об'єкти обліку.

У французькому плані рахунків передбачається виділення в бухгалтерії 3 категорій центрів:

- собівартості (критерії виділення: період часу, продукція, замовлення),
- відповідальності (критерії виділення: наявність відповідальної особи за витрати і доходи за структурними елементами підприємства),
- прибутку (критерії виділення: наявність результатів, пов'язаних з освоєнням нових видів продукції, проведенням капітальних вкладень) [62].

Р. Ентоні і Дж. Ріс вважають, що центри відповідальності повинні містити перелік вхідної і вихідної інформації. Критеріями виділення центрів відповідальності повинна бути наявність складових, які дозволяють визначити норму прибутку на внесені інвестиції. Відповідно до наявності цих складових виділяють центри доходів, витрат, стандартної собівартості і прибутку [84, с.466].

Слід зазначити, що організація обліку за місцями виникнення витрат (МВВ) і сферами (центрами) відповідальності (СВ) не є чимось принципово новим для вітчизняної теорії бухгалтерського обліку. Так, ще в 20-30 - тих роках, як зазначає В.Ф. Палій, в нормативних документах того часу існували методи виділення МВВ. Основною метою локалізації витрат за місцями виникнення було підвищення точності калькулювання шляхом групування і розподілу непрямих витрат між продуктами, до яких ці витрати відносились. В подальшому акцент з калькулювання змістився на контроль витрат в місцях їх виникнення і вияв результатів внутрішньогосподарського розрахунку. На жаль локалізація витрат за місцями їх здійснення і контроль їх рівня поступово були ліквідовані. Головною причиною відмови від такого обліку С.О.Стуков вважає велику трудомісткість розрахунків в умовах ручної праці і недостатню кваліфікацію робітників бухгалтерії, яка не відповідає вимогам цієї складної системи обліку. Проте на теоретико-методичному рівні

продовжувались дослідження, в яких піднімалось актуальність проблеми впровадження такої концепції.

Зарубіжні автори акцентують свою увагу перш за все на організації контролю за дотриманням кошторисів, які доводяться на СВ, вітчизняні ж автори в своїй більшості відзначають дві функції: контрольну і калькуляційну.

Аналіз різних літературних джерел дозволяє стверджувати, що в загальному вигляді МВВ являють собою структурні підрозділи підприємства, за якими організовується планування, нормування і облік витрат виробництва з метою проведення контролю і управління виробничими ресурсами. СВ необхідно організовувати за тими МВВ, де можна визначити планове завдання і обрахувати відхилення від виробничої програми в розрізі причин та винуватців таких відхилень, приймаючи на основі цього відповідні управлінські рішення щодо коректування у функціонуванні як СВ, так і МВВ.

Організація обліку витрат за сферами відповідальності повинна забезпечити порівняння фактичних і планових витрат. В подальшому працівникам бухгалтерії необхідно визначити розмір відхилень, перелік основних чинників, які мали вплив на дані відхилення, оцінити точність визначення прогнозних (планових) показників.

На підприємствах галузі, що досліджується, прогнозними (плановими) показниками займаються планові відділи. До недоліків роботи даних відділів слід віднести те, що плануванням, як правило, охоплено тільки основні показники роботи підприємства: план по випуску продукції, план асортименту, план матеріально - технічного постачання, план збуту, а роботою щодо планування витрат виробництва, їх взаємозв'язку з обсягами виробництва, рівнем завантаженості виробничих потужностей серйозно ніхто не займається [82]. Це, безумовно, негативно впливає на весь процес планування. Як наслідок, в кінці звітної періоду виявляються значні

розходження фактичних даних із запланованими. Такий стан речей можна пояснити слабкою інтеграцією функцій планування і бухгалтерського обліку.

Між тим аналіз зарубіжної літератури свідчить, що в системі управлінського обліку функція планування в частині прогнозування виробничих витрат займає одну з ключових ролей. При цьому особливу увагу приділяють аналізу взаємозв'язку обсягів виробництва і розміром постійних та змінних витрат. Результатом даного аналізу є моделювання таких основних показників як прибуток, обсяг збуту, обсяг виробництва (реалізації), рівень витрат тощо. В літературних джерелах таку модель називають по-різному: кошторис, бюджет, план, або поєднання даних понять.

Особливою функцією планування в системі обліку є складання гнучкого плану (бюджету, кошторису). На відміну від жорсткого плану з фіксованими показниками, гнучкий план орієнтований на кілька альтернативних варіантів обсягу виробництва.

При розробці переліку місць виникнення витрат (МВВ) і сфер (центрів) відповідальності (СВ) необхідно чітко встановити інформаційні зв'язки між ними, послідовність узгодження даних про зміни в стані об'єктів бухгалтерського обліку, що дозволить уникнути дублювання при обробці інформації та підвищити рівень контролю за самими об'єктами бухгалтерського обліку. Для цього потрібно створити план рахунків МВВ, який представлятиме собою систему взаємопов'язаних кодів номенклатури витрат підрозділів різного рівня керованості.

В англійській літературі впорядкування місць виникнення витрат (МВВ) і сфер (центрів) відповідальності (СВ) здійснюється на основі документу, який називається "організаційною картою". Крім характеристики СВ і МВВ в цій карті наводиться розподіл обов'язків між керівниками підрозділів, пояснюється яким чином делегуються права від вищих ланок управління до нижчих, вказується основна мета і завдання кожного підрозділу [84].

При виділенні місць виникнення витрат (МВВ) і сфер (центрів) відповідальності (СВ) необхідно дотримуватись таких принципів:

- кожному МВВ повинен відповідати свій СВ;
- МВВ повинно знаходитись в єдиному комплексі в межах певної території;
- вданому МВВ повинна виконуватись однорідна робота;
- причини, які приводять до виникнення витрат, повинні піддаватись кількісному вимірові;
- МВВ необхідно виділяти таким чином, щоб максимально спростити розподіл різних видів витрат за відповідними місцями виникнення.

Місця виникнення витрат можна класифікувати в залежності від процедур обліку або виконуваних в цих місцях функцій (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

Класифікація місць виникнення витрат

Ознаки класифікації	Поділ МВВ
1. В залежності від ролі в процесі виробництва	1. Основні Допоміжні
2. За ступенем узагальнення	1. Первинні 2. Структурні
3. В залежності від процесів кругообігу	1. МВВ процесу постачання 2. МВВ процесу виробництва 3. МВВ процесу реалізації МВВ процесу управління
4. За характером протікання процесів	1. Виробничі Невиробничі

З точки зору процедур обліку, вирішальним є поділ витрат на дві групи: основні і допоміжні. Витрати першої групи прямо відносяться на МВВ, а другої групи - опосередковано. В основних МВВ безпосередньо виготовляється продукція, призначена для реалізації. При цьому витрати на пряму відносяться на одиницю продукції у відповідності з коефіцієнтом розподілу. Допоміжні МВВ здійснюють послуги для потреб основних дільниць.

Витрати допоміжних МВВ розподіляються спочатку за основними МВВ у відповідності з коефіцієнтом розподілу. Потім сукупні витрати основних ділянок відносяться на одиницю продукції.

Метод обліку витрат за МВВ і СВ може бути ефективним тільки при умові точного розподілу витрат за місцями їх виникнення. За способом віднесення витрат на об'єкти обліку розрізняють прямі і накладні витрати. В рамках розподілу накладних витрат розглядаються як допоміжні, так і основні МВВ. Витрати, які віднесені на основі первинних документів до основних і допоміжних МВВ носять назву первинних. В кінці місяця витрати за допоміжними МВВ повністю переносяться на основні, при цьому витрати допоміжних МВВ, які погашаються, носять назву вторинних (витрати виробництва для власних потреб).

Для вирішення основних завдань, які стоять перед обліком за місцями виникнення і сферами відповідальності на підприємствах пропонується впровадити розробну таблицю обліку витрат за місцями їх виникнення (табл.2.4).

Впровадження цієї таблиці в практику діяльності підприємств дозволить вирішити наступні завдання:

- розподіляти накладні витрати і визначати суму за основними МВВ для порівняння з нормативним (плановим) показником;
- спростити ведення обліку допоміжних виробництв;
- визначати коефіцієнти розподілу для віднесення витрат в калькуляцію собівартості одиниці продукції.

Витрати у даній таблиці обліковуються за наступними етапами:

- 1) визначення сумарних витрат кожного виду;
- 2) виділення сум прямих витрат на одиницю продукції;
- 3) облік і розподіл первинних накладних витрат;
- 4) перенос всіх первинних і вторинних витрат з допоміжних місць виникнення на основні.

Таблиця 2.4.

Розробна таблиця обліку витрат за місцями їх виникнення

МВВ Елементи витрат	Допоміжні МВВ	Основні МВВ				Сума накладних витрат	Сума прямих витрат	Заг. сума витрат
		Постачання	Виробництво	Збут	Управління			
Шифр МВВ								
Первинні витрати	Розподіл первинних накладних витрат за МВВ і СВ (на основі первинних документів)							
Сума первинних витрат								
Вторинні витрати	Перегрупування вторинних витрат з допоміжних на основні МВВ і СВ (використання різних прийомів)							
Сума вторинних витрат								
Заг. сума витрат за елементами								

Однією із найважливіших ділянок обліку за такою методикою є врахування і правильне відображення обміну продукцією і послугами, які призначені для внутрішніх потреб. Витрати, що виникають при виробництві такої продукції обліковуються за кожною дільницею у відповідності з обсягами продукції, яка передається іншим дільницям, і продукції, яка нею отримується. Вартість продукції для власних потреб відобразатиметься в такій таблиці в якості вторинних витрат за кожним місцем виникнення. Суми витрат нараховуються на дільниці, які отримують продукцію для власних потреб і списують з дільниць, які передають продукцію іншим.

Для обліку продукції призначеної для внутрішніх потреб, пропонується проаналізувати і такі методи:

- а) метод одностороннього обліку;
- б) метод покрокового обліку;
- в) метод рівнянь;
- г) метод фіксованих коефіцієнтів.

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОЇ ОЦІНКИ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

3.1 Особливості економічної експертизи витрат на виробництво і формування собівартості продукції

Одним з головних завдань українських підприємств в сучасних умовах є підтримання їхньої конкурентоспроможності. Це вимагає пошуку і залучення різноманітних шляхів для вирішення даної проблеми. Одним із таких напрямів є використання незалежних експертних оцінок при визначенні обсягу витрат і величини собівартості продукції.

Отже, предметом економічної експертизи операцій з обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами.

Досліджуючи негативні явища в господарській діяльності підприємства, які також є предметом економічної експертизи, експерт неминуче виявляє і позитивні сторони, інакше неможливо об'єктивно розв'язати всі завдання, поставлені перед таким дослідженням.

Мета економічної експертизи визначається його завданням, тобто тим колом питань, які потребують обов'язкової оцінки та досягається шляхом застосування спеціальних знань при дослідженні документованої обліково-економічної інформації [34].

При проведенні економічної експертизи на ТзОВ «Поділля ЛТД» завданнями оцінки витрат на виробництво та формування собівартості продукції є:

- експертна оцінка правильності документального оформлення накопичення та списання витрат;

- експертна оцінка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження або спростування обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- оцінка правильності методу розподілу непрямих витрат, який зазначений в наказі про облікову політику;
- експертна оцінка правильності та обґрунтованості планування розміру прямих витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), та визначення кошторисних ставок розподілу накладних витрат;
- дослідження експертом правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
- дослідження експертом правильності відображення адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат;
- експертна оцінка правильності накопичення та списання витрат фінансової, інвестиційної;
- підтвердження або спростування експертом законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат на виробництво та формування собівартості;
- експертна оцінка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати на виробництво та собівартість в звітності.

Отже, метою економічної експертизи величини витрат на ТзОВ «Поділля ЛТД» є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат на виробництво та формування собівартості, повноти і своєчасності відображення первинних даних в зведених

3.2. Експертна оцінка витрат на виробництво і формування собівартості продукції

Експертна оцінка собівартості продукції дозволяє з'ясувати тенденції зміни даного показника, виконання плану по його рівню, визначити вплив факторів на його приріст і на цій основі дати оцінку роботи підприємства по використанню можливостей зниження собівартості продукції. Об'єкти експертної оцінки собівартості продукції можна класифікувати за певними ознаками (рис. 3.1.)

Завданнями експертної оцінки собівартості продукції є: оцінка виконання плану по собівартості за звітний рік; виявлення можливих ресурсів подальшого зниження собівартості продукції; розроблення заходів по мобілізації резервів економного витрачання матеріальних, трудових, грошових ресурсів.

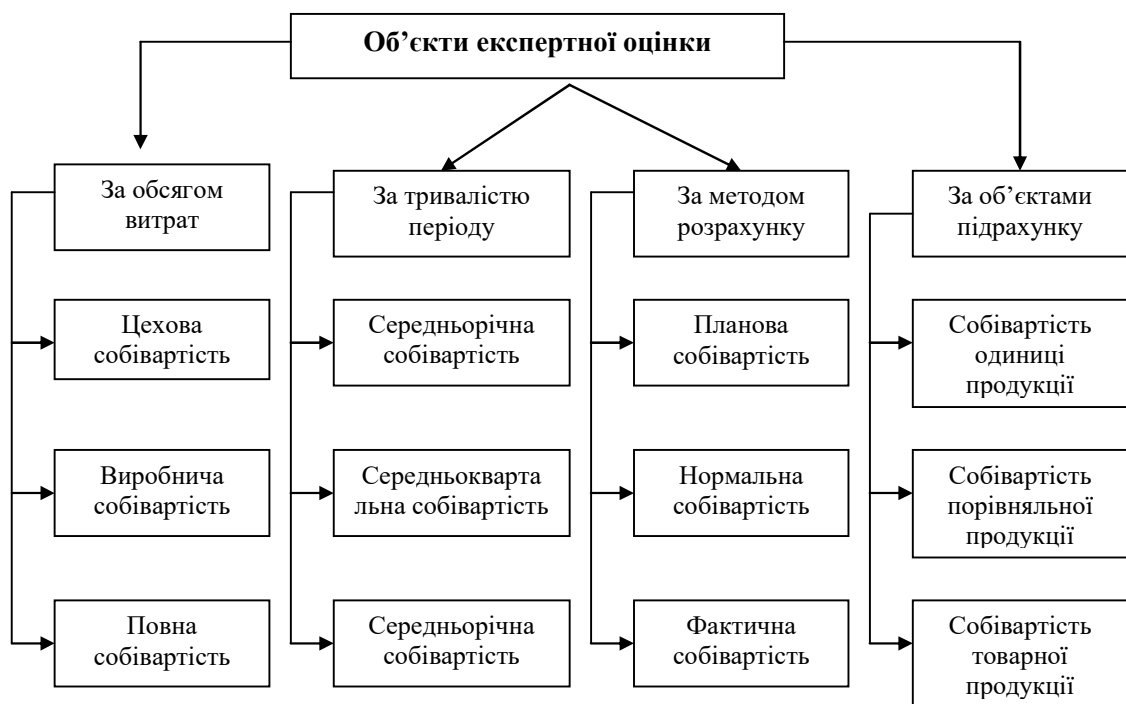


Рис. 3.1. Класифікація об'єктів експертної оцінки собівартості продукції

Схема експертної оцінки собівартості продукції і джерела даних для її проведення зображено на рис. 3.2.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Panasyuk V., Chereshtnyuk O., Sachenko S., Banasik A., Golyash I. Fuzzy-multiple Approach in Choosing the Optimal Term for Implementing the Innovative Project// Proceedings of 8th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, Bucharest, Romania. – 2017. – Nomer 9. – P 533-537
2. Адамик О. В., Саченко С. І. Аудит функціональної частини програмного забезпечення КСБО // Бізнес Інформ. – 2017. – №11. – С. 293–299.
3. Адамик О.В. Доходи бюджетних установ за методом нарахування в умовах уніфікації облікових систем державного сектора економіки //Вісник Національного університету „Львівська політехніка” „Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. – Львів: НУ „Львівська політехніка”. – Випуск 721. – С. 42-48
4. Адамик О.В. Організація обліку виконання бюджету органами Пенсійного фонду України // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 36-42
5. Акімов В. В. Судово-бухгалтерська експертиза в кримінальних справах про розкрадання грошових коштів: Методич. Посібник / В. В. Акімов // Х.: Вид-во. Ун-ту внутр. справ, 2000. - 80 с.
6. Андросова О.Ф. Облік і аналіз собівартості продукції на промисловому підприємстві / О.Ф. Андросова, Г.В. Бойченко // Економічний простір: Збірник наукових праць. – Д.: ПДАБА, 2009. – № 25. – С. 269-275.
7. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект // Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал. – Київ. – 2007. – № 5(71). – С.3-7.
8. Бенько М.М. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. /М.М. Бенько // К. : Нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 362 с.
9. Білик М.Д. Фінансові результати діяльності малих підприємств: оцінка та прогнозування / М.Д. Білик, Т.О. Білик// – К.: КНУТД, 2016. – 280с.

10. Бородюк В. П. Повышение экономической эффективности системы информационной безопасности / В.П. Бородюк, А.В.Львова // Вестник МЭИ. – 2017. – №4. – С.139-142.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 6.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 448 с. 6,9
12. Вахрушина М. Управленческий анализ / М. Вахрушина. – Москва: Омега-Л, 2017. – 432 с.
13. Глібко В.М. Судова бухгалтерія: Підручник/ В.М. Глібко, О.П. Буцан // К.: Юрін-ком Інтер, 2014. - 224 с.
14. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
15. Головач К.О. Бухгалтерський облік / К.О. Головач. – К.: Центр учбової літератури, 2017, 326 с.
16. Господарський кодекс України: Кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV [Електрон. Ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon.rada.gov.ua/>
17. Грещак М.Г. Управління витратами. Навчальний посібник / М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.; за заг. ред. М.Г. Грещака. –К.: КНЕУ, 2008. – 264с.
18. Гривківська О.В. Фінансова безпека в системі економічної безпеки /О.В. Гривківська //Європейський університет, Київ, - 2010. – 206 с.
19. Гринберг А.С. Информационные технологии управления / А.С. Гринберг, Н.Н. Горбачев, А.С. Бондаренко // М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 479 с.
20. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : 2 - е вид., перероб. і дол. Навчальний посібник / Н. В. Гудзь. - Київ : ЦУЛ, 2016. -424 с.
21. Давидович І.Є. Управління витратами. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320с.
22. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні // Бухгалтерський облік і аудит – 2008. - №4.-с. 18-21.
23. Дзюрман

24. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994.-560 с. 27
25. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. Редактор) та ін. – К.:Видавничий центр «Академія», 2000. – 864с .
26. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств та об'єднань: Навч. посібник (За ред. проф. С.І. Шкарабана, доц. М.І. Сапачова. - Тернопіль: ТАНГ, 1995. - 300 с.
27. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: підручник / А.Г. Загородній, Г.О. Партин, Л.М. Пилипенко// Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. – 340 с.
28. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
29. Закон України «Про судову експертизу» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
30. Звягин С.А. Экономико-криминалистический анализ отчетных данных в рамках бухгалтерской экспертизы [Электронный ресурс] / С.А. Звягин. - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/ekonomiko-kriminalisticheskiy-analiz-otchetnyh-dannyh-v-ramkah-buhgalterskoy-ekspertizy>
31. Зеленецький В.С. Боротьба з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванням тероризму (економіко-правовий аналіз): Наук.-практ. посібник/ В.С. Зеленецький, В.Л. Кротюк, Д.А. Файер // Харків: Вид-во «"Кроссроуд», 2017. - 672с.
32. Ільяшенко С. Бухгалтерський облік: нормативна база [навчальний посібник] / С. Ільяшенко – Х. : Фактор, 2011. – 252 с.
33. Карлін М.І. Фінансова система України: Навч. посіб. — 2-ге вид. — К.: Знання, 2007. — 324 с. — С. 207-221.
34. Карминский А.М. Информатизация бизнеса / Карминский А.М., Нестеров П.В. // М. : Финансы и статистика, 2017. – 415 с.

35. Каськов Д. Л. Аналитические процедуры и их применение при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы [Электронный ресурс] / Д.Л. Каськов. – Режим доступа: <https://elibrary.ru/item.asp?id=27114130>
36. Клименко О.В Інформаційні системи і технології в обліку: навчальний посібник. / О.В. Клименко К: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
37. Коблянська О. І. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи [Електронний ресурс] / О. І. Коблянська, Н. М. Сторожук // Облік і фінанси АПК. Бухгалтерський портал. – Режим доступу : <http://magazine.faa.org.ua/content/view/907/10>.
38. Коваленко Е.В. Концептуальні підходи до управління витратами на сучасному промисловому підприємстві / Е.В. Коваленко // Культура народів Причорномор'я – 2005. - № 67 [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://dspace.nbuv.gov.ua/>
39. Коваленко О. В. Розвиток судово-економічної експертизи в Україні [Електронний ресурс] / О. В. Коваленко // Криміналістика и судебная экспертиза : сборник научных трудов / Киев. НИИ суд. экспертиз. – Киев, - 2013. - Вып. 58(2). - С. 482-488. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2013_58\(2\)__91](http://nbuv.gov.ua/UJRN/krise_2013_58(2)__91)
40. Ковтун С. Управление затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Х.: Фактор, 2007. – 272с.
41. Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства. – Монографія / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 320с.
42. Колісник Г.М. Економічна сутність витрат виробництва й методологія їх дослідження / Г.М. Колісник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 19-22.
43. Кравченко, Л.И. Анализ хозяйственной деятельности: учебник / Л.И. Кравченко. – Москва: Новое знание, 2016. – 512 с.
44. Леонов Я.В. Система управління витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності / Я.В. Леонов, Ю.С. Герасименко // Бюлетень Міжнародного Нобелівського економічного форуму. – 2010 . – № 1. Том 2.

– С.175 - 183.

45. Лисенко А.О. Порівняльний аналіз концептуальних підходів до управління витратами / А.О. Лисенко // Бізнесінформ – 2012. - № 5 (21) [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://business-inform.net/>
46. Макконелл К.Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика, [в 2 т. Пер. с англ.] - М.: Республика, 1992.- 399 с.
47. Методика проведення державної експертизи інноваційних проектів, затверджена наказом Міністерства освіти і науки України від 21 лютого 2008 року № 114 [Електронний ресурс].– Режим доступу : <http://www.mon.gov.ua/laws/>
48. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений / Пер. с англ.; Под ред. И.И. Елисейевой. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.-408 с.
49. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [Монографія]/ Л.В. Нападовська // Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - 450 с.
50. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень [Електронний ресурс]. –Режим доступу:<http://komuna.lviv.ua/content/>
51. Олех Н.Л. Методичний підхід до оцінювання управління витратами виробництва/ Н.Л. Олех // Актуальні проблеми економіки. – 2011. - № 3 (117). – с. 139-148.
52. Олех Н.Л. Система управління витратами виробництва за центрами відповідальності підприємстві / Н.Л. Олех // Актуальні проблеми економіки. – 2011. - № 4 (118). – с. 143-151.
53. Основи судової експертизи: навчальний посібник для фахівців, які мають намір отримати або підтвердити кваліфікацію судового експерта / авт.-уклад.: Л. М. Головченко, А. І. Лозовий, Е. Б. Сімакова-Єфремян та ін. - Х.: Право, 2016. - 928 с.
54. Отенко В.І. Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств: Навчальний посібник/ В.І. Отенко, В.Д. Понікаров, Т.М. Серікова // - Х.: ВД "ШЖЕК", 2015. - 560 с.

55. Панасюк В., Саченко С., Черешнюк О. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства // Мукачівський державний університет, електронний збірник «Економіка та суспільство». – 2017/6. – Випуск №10. – С. 803-810
56. Панасюк І.П. Управління витратами як визначальний фактор ефективної діяльності авіакомпаній/ І.П. Панасюк // Економіка та держава. – 2013. - № 8. – с. 80-85.
57. Парушина Н.В. Основные направления анализа и прогнозирования финансового состояния по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций [Электронный ресурс] / Н.В. Парушина. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovnyie-napravleniya-analiza-i-prognozirovaniya-finansovogo-sostoyaniya-po-dannym-buhgalterskoj-finansovoy>
58. Пипко В.А. Настільна книга бухгалтера та аудитора / В.А. Пипко, Л.Н. Булавіна// – М.: Фінанси і статистика, 2011. – 592 с.
59. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. N 2755-VI (і з змінами і доповненнями)- [Чинний від 02-12-10][Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/>
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>.
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку: коментарі [Текст] / Алексєєв Я., Басова І., Войтенко Т., Казанова М. та ін.; ред. Я.Кавторєва. – Х.: Фактор, 2009, 1328с.
63. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88: [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

64. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": наказ N 318 від 31.12.99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
65. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: монографія; за редакцією д.е.н. професора Дерія В.А. - Тернопіль: Крок, 2016. - 362 с.
66. Рибченко М.Ф., Економічна сутність понять «витрати» та «дохід» / М.Ф. Рибченко, Р.В. Кіслань // Держава та регіони. Науково-виробничий журнал. Серія: Економіка та підприємництво. – Запоріжжя. – 2007. - № 2. – С. 217-220.
67. Романів С.Р., Михайлишин Н.П. Теоретичні засади функціонування комп'ютерного аудиту в Україні // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016/5. – Випуск 10. – С. 967-972
68. Россол Л. Система управління витратами як фактор підвищення конкурентоспроможності підприємства / Л. Россол // [Економіка та управління АПК](#). - 2014. - № 2. - С. 110-113.
69. Рудницький В.С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект). Навчальний посібник/ В.С. Рудницький, Р.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин // - К: ВД "Професіонал", 2014. - 304 с.
70. Серебренников Г. Г. Управление затратами на предприятии: учебное пособие / Г. Г. Серебренников. – Тамбов: Изд-во Тамб.гос.техн. ун-та, 2007. – 80с.
71. Сйо К.К. Управленческая экономика: Пер. с англ. / К.К. Сйо. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 671с.
72. Скалюк Р.В. Сутність та значення фінансових результатів в системі розвитку господарської діяльності промислових підприємств / Р.В. Скалюк // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: збірник наукових праць. – 2017. – № 18 (1). – С. 135-141.
73. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнар. зб. наук. пр. – 2016. – № 1 (13). – С. 163-165.

74. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ: Економічні науки. – 2016. – № 4 (50). – С. 159-166.
75. Стоун Д., Бухгалтерский учет и финансовый анализ. [Пер. с англ. Ю.А.Огибиньш, Г.Ю. Огибиньш.]- М.: Сирин, 1998 - 302с. 91
76. Судебная бухгалтерия. Общая часть: Учебное пособие /Л.И.Бочкова, О.Э.Новак, С.В.Савинов//. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К»; Саратов: ООО «Бизнес Волга», 2008. - 320 с.
77. Тігова Т.М. Аналіз фінансової звітності: навчальний посібник / Т.М. Тігова, Л.С. Селіверстова, Т.Б. Процюк. – К.: Центр навчальної літератури, 2012. – 268 с.
78. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності: Навч. -методичн. посібник. -- К.: ВТОВ «А.С.К.», 2006.-512с.
- 79.Турило А.М., Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук //Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал. – Київ. – 2004. – № 11(41). – С.85-88.
- 80.Ферулева Н.В. Выявление фактов фальсификации финансовой отчетности в компаниях: анализ применимости моделей Бениша и Роксас [Электронный ресурс] / Н.В. Ферулева, М.А. Штефан. – Режим доступа: <https://publications.hse.ru/articles/198836913>
81. Фінанси. Бюджет. Податки: національна та міжнародна термінологія: у 3-х т./ Ін-т світ. екон. і міжнар. Відносин НАНУ, ДННУ «Акад. фін.управління» за ред. Т.І. Єфименко. – К., 2010.- Т.2. – 2010. – 648 с.
82. Хонгрэн Ч.Т., Бухгалтерский учет: управленческий аспект.Пер. с англ. /под ред. Я.Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000. -416с. 116
83. Цимбалюк Л.Г. Чинник и, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару / Л.Г. Цимбалюк, Н.П. Скригун // Вісн. Бердян. УНТУ менеджменту і бізнесу. – 2011. – № 3(15). – С. 88 –95.
- 84.Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч. 1. : Монографія / А.В. Череп. – 2-е вид., стереотип. – Х.: ВД «Інжек», 2007. – 368с.

85. Чумаченко М.Г. Управлінський облік в Україні / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 6. – С. 43-47.
86. Чумаченко, М.Г. П(С)БО 16 «Витрати» перешкоджають роботі на підприємстві / М.Г. Чумаченко, І.П. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 3-10.
87. Экономический анализ / Под. ред. Л.Т. Гирировської 2-е изд., - М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2002.- 615с.
88. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ. -- М.: Финансы и статистика, 1993.-560 с.
89. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран: Пер. с польск. - М.: Финансы и статистика, - 1991. - 240с.
90. Ясінська А.І. Сутність управління витратами на вітчизняних підприємствах / А.І. Ясінська // [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://vlp.com.ua/files/54.pdf>