

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

ВОЗНИЙ Денис Сергійович

**«СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І
КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ:
ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД»**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студент групи ОПДм-21
Д. С. Возний

підпис

Науковий керівник:
к.е.н., доцент
Муравський В. В.

підпис

Дипломну роботу допущено до
захисту:

«__»_____ 20__ р.

В. о. завідувача кафедри

Починок Н.В.

Тернопіль – 2018

АНОТАЦІЯ

Возний Д. С. Системи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. – Рукопис. Дослідження на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня «магістр» за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування. – Тернопільський національний економічний університет. – Тернопіль, 2018.

Досліджено теоретичні та організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку витрат виробництва. Досліджено класифікацію прямих витрат виробництва, номенклатуру статей калькуляції, системи обліку собівартості з вдосконаленням первинних документів і облікових регістрів. Розглянуто методику обліку і аналізу виробничих витрат на досліджуваному підприємстві за умов використання програми «1С:Бухгалтерія 8.2».

Ключові слова: бухгалтерський облік, виробничі витрати, калькулювання собівартості, системи та методи калькулювання.

ANNOTATION

Voznyi D. S. Systems of production cost accounting and production cost calculation: domestic and foreign experience. – Manuscript. This research is to submit a Master of Economics of Enterprise degree on specialization 071 – Accounting and taxation. – Ternopil national economic university. – Ternopil', 2018.

Thesis is dedicated to the research of the theoretical, organizational and methodical aspects of accounting of production expenses at firms. Managers of dairy enterprises need a research the classification of expenses, the accounting techniques for gathering production information, the methods of accounting with work new forms of primary accounting documents and registers. The methods of the accounting and analysis of production expenses at the enterprises under research on the basis of the software «1С: Buchalterija 8.2». is considered.

Key words: accounting, production expenses, calculation, systems and methods of calculation.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	7
1.1. Дефініція «витрати» та її місце у вітчизняній та іноземній теорії обліку	7
1.2. Вітчизняний та іноземний довід класифікації витрат виробництва для цілей калькулювання собівартості продукції	20
1.3. Роль обліку в управлінні собівартістю продукції	33
Висновки до розділу 1.....	39
РОЗДІЛ 2. ВІТЧИЗНЯНІ ТА ІНОЗЕМНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА Й КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	40
2.1. Методика обліку витрат виробництва і собівартості продукції в Україні.....	40
2.2. Іноземні системи формування собівартості продукції та їх імплементация у вітчизняну облікову практику.....	57
2.3. Автоматизация обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості.....	71
Висновки до розділу 2.....	82
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	83
3.1. Інформаційна база аналізу собівартості продукції підприємства.....	83
3.2. Аналіз витрат на виробництво і собівартості продукції.....	91
Висновки до розділу 3.....	101
ВИСНОВКИ.....	103
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	106
ДОДАТКИ.....	114

ВСТУП

Радикальні ринкові перетворення в економіці України вимагають змін в усіх сферах господарювання та функціях управління виробничими процесами. При подальшому формуванні ринкового середовища, планомірному курсі на удосконалення бухгалтерського обліку головною умовою зростання виробничого та експортного потенціалу України є перехід до нової системи управління виробництвом, інтеграція методів управління в єдину систему обліку, основою якого є формування інформації про виробничі витрати підприємства.

В Україні теоретичні засади організації обліку витрат на виробництво хоча і визначені національними стандартами, проте існує велика кількість різних систем та методів калькулювання собівартості продукції. За таких умов є потреба в удосконаленні організації та методики обліку виробничих витрат та визначення собівартості продукції підприємства.

Методика обліку витрат на виробництво висвітлено у працях українських учених: Білухи М.Т., Бородкіна О.С., Бутинця Ф.Ф., Бутка А.Д., Валуєва Б.І., Вериги Ю.А., Герасимовича А.М., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Завгороднього В.П., Задорожного З.-М. В., Єфіменка В.І., Журавля Г.П., Крупки Я.Д., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Ластовецького В.Є., Линника В.Г., Митрофанова Г.В., Мниха Є.В., Нападовської Л.В., Панасюк В.М., Починок Н.В., Пушкаря М.С, Осадчого Ю.І. Сопка В.В., Шкарабана С.І., Шевчука В.О. та ін. Проте питання імплементації зарубіжного досвіду обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції потребують подальшого дослідження, оскільки існуюча вітчизняна система обліку не сприяє зниженню рівня виробничих витрат.

Мета магістерської роботи полягає в дослідженні систем та методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості.

Відповідно до мети дослідження були поставлені такі завдання науково-методичного та прикладного характеру:

- узагальнити теоретичні положення й уточнити економічну сутність поняття «витрати» в національній та іноземній обліковій теорії;
- обґрунтувати необхідність удосконалення існуючої системи класифікації витрат на виробництво й внести пропозиції щодо їх практичної реалізації для ефективного управління собівартістю продукції;
- виявити шляхи покращення вітчизняного обліку виробничих витрат з метою їх врахування при формуванні собівартості продукції;
- дослідити іноземний досвід щодо застосування різних систем і методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з метою їх імплементації у українську облікову практику;
- вдосконалити облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції на основі використання спеціалізованого програмного забезпечення;
- обґрунтувати і вдосконалити методика аналізу витрат на виробництво продукції з метою забезпечення безбиткового виробництва.

Об'єктом дослідження є виникнення виробничих витрат підприємств у процесі його господарської діяльності.

Предметом дослідження є методика та організація обліку виробничих витрат на підприємстві з метою формування собівартості продукції.

В процесі здійснення дослідження було використано такі наукові методи: діалектичний і системний методи, методи індукції, дедукції, синтезу, аналізу, узагальнення, порівняння, наукової абстракції, формалізації та інше. Методи індукції, дедукції, абстракції та формальної логіки застосовано для визначення сутності й змісту категорійних визначень, а метод порівняння – для виявлення можливостей використання зарубіжного досвіду обліку витрат. Метод узагальнення використано для визначення раціонального варіанту розподілу непрямих витрат і розроблення класифікації витрат. Методи аналізу і синтезу використано при удосконаленні аналізу виробничих витрат.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти, праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні довідники, періодичні видання з теорії і практики обліку і аналізу

виробничих витрат.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що впровадження розроблених пропозицій щодо обліку і аналізу виробничих витрат на досліджуваному підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар» дасть змогу скоротити обсяги обліково-аналітичних розрахунків, забезпечить належний та дієвий вплив на величину витрат виробництва, сприятиме оптимізацію собівартості продукції.

Результати магістерської роботи апробовані та опубліковані в збірнику наукових праць студентів «Проблеми обліку, контролю та аудиту в умовах проведення системних реформ» (Тернопіль, 2018 р.).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Дефініція «витрати» та її місце у вітчизняній та іноземній теорії обліку

Діяльність більшості суб'єктів господарювання пов'язана з виробництвом продукції, виконанням робіт чи наданням послуг, їх реалізацією задля забезпечення конкурентоспроможності, фінансової рівноваги й економічного розвитку в нестабільному ринковому середовищі.

У процесі виробництва відбувається свідоме й планомірне комбінування різноманітних виробничих ресурсів (матеріальних, організаційних, технологічних, трудових, технічних тощо) для створення нових продуктів. Для розвитку діяльності як окремих суб'єктів господарювання, так і економіки держави загалом необхідно, щоб процес виготовлення продукції був ефективним, тобто здійснювався за оптимального витрачання виробничих ресурсів, мінімальних витрат, максимальної дохідності й прибутковості виробництва та допустимого рівня ризику.

Коректний підхід до побудови організації обліку витрат виробництва та методики їх дослідження дасть можливість ефективно використовувати ресурси підприємства, а відтак і здійснювати глибокий аналіз процесів та явищ які негативно впливають на господарську діяльність підприємства.

У теорії та практиці економічної діяльності трактування категорії «витрати» є неоднозначним. Існують дискусії навколо того, коли і як вживати терміни «витрати», «затрати», «витрати на виробництво», «затрати на виробництво». Плутанину в термінах посилює вживання в російській науковій мові аж трьох термінів близьких до українських: «расходы», «затраты», «издержки». Французькою мовою «издержки» та «расходы» позначаються

словами «depense»(f,p) і «frais» (m, pl), «затрати» – «depense» (f), а «расходы» словом «depense».

Німецькою мовою «издержки» є «Ausgaben» (pl) – виробництва – «Produktionskosten» (pl), – судові – «Gerichtskosten» (pl), «затрати» – «Aufwand» (m) (затрата енергії, часу і т.д), «Ausgabe» (f) (затрата грошей); «расходы» – «Verbrauch» (m), (споживання), Aufwand» (m) (затрата).

Англійською мовою 1) «издержки» записують як «expenses», «cost» (судові); виробництва – «cost of production» (sg); 2) «затрата» – «expenditure»; затратити, затрачувати – «spend»; 3) «расход» – «expenditure», «outlay».

З метою вироблення власної точки зору щодо суті, часу і умов застосування термінів, пов'язаних з витратами представимо погляди на це різних вчених-економістів. Найпоширенішими в економічній літературі є такі підходи до розуміння витрат:

- а) витрати у формі виплат (економічні витрати);
- б) витрати, що формують вартість продукції (вартісні витрати) [54, с.28].

Як зазначають Кемпбелл Р. Макконел і Стенлі Л. Брю, розуміння витрат економістами ґрунтується на факті обмеженості ресурсів та можливості їх альтернативного використання. Використання ресурсів для виробництва певного товару означає неможливість виробництва з них іншого альтернативного товару. Витрати в економіці безпосередньо пов'язані з відмовою від виробництва альтернативних товарів чи послуг.

У теорії мікроекономіки ще в XIX ст. А. Маршал описав зв'язки між виробництвом і витратами підприємства. Наприкінці XX ст. (1987 р.) німецький учений Г. Фандель узагальнив і систематизував наукові здобутки економістів майже за 100-річний період щодо взаємодії і взаємозв'язків між теорією виробництва й теорією витрат на рівні підприємства (рис. 1.1).

Г. Фандель стверджував, що «теорію виробництва доповнює теорія витрат». Її мета – використання теоретико-виробничих закономірностей для постановки економічних задач.

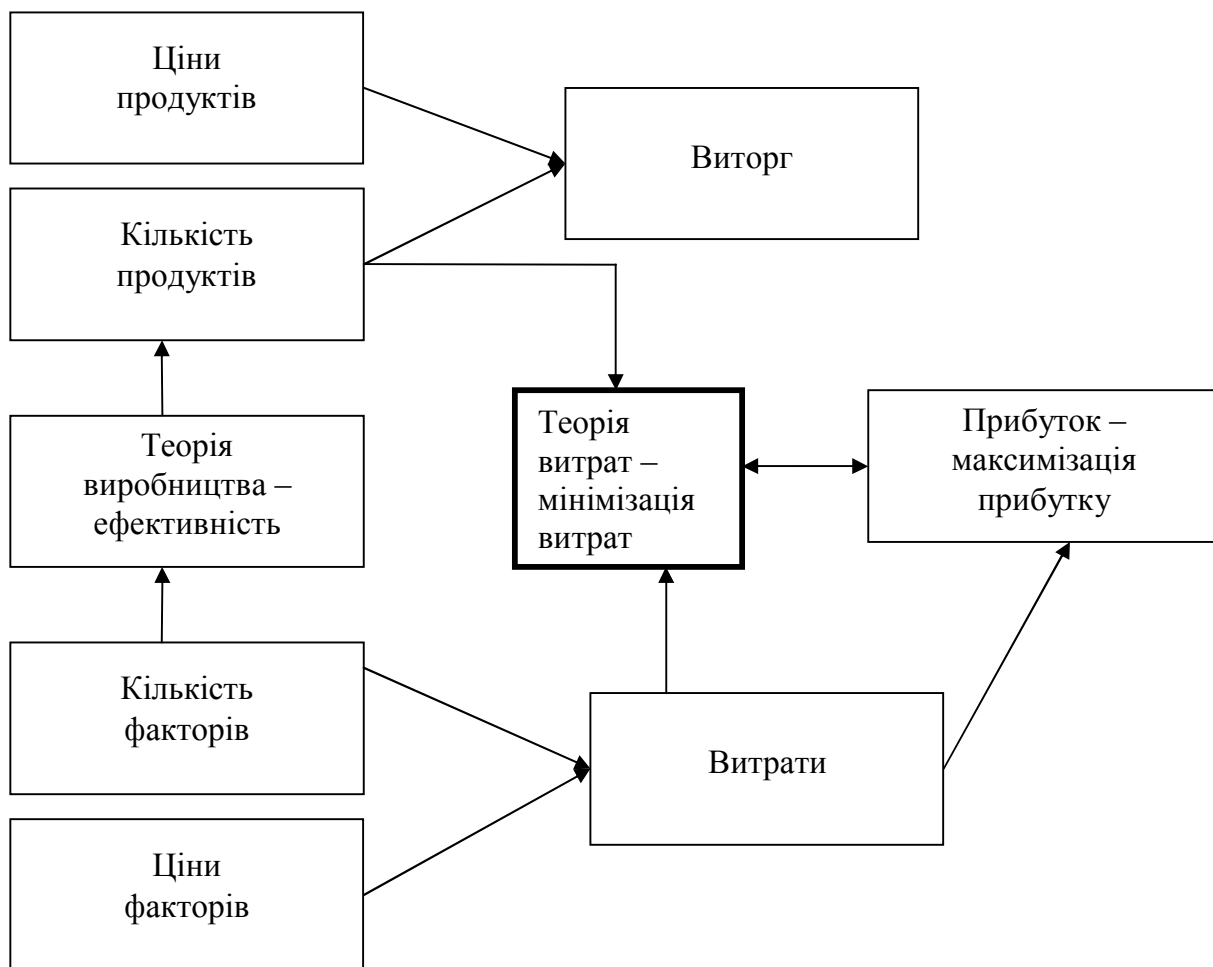


Рис. 1.1. Модель взаємодії теорії виробництва й теорії витрат [71, с.125]

Для цього теорія витрат доповнює категорію кількості, яка властива теорії виробництва, категорією вартості за допомогою цін факторів. На основі кількісних і вартісних оцінок визначають витрати виробництва. Далі, згідно з принципом максимізації прибутку, вибирається потрібна для виготовлення певної кількості продукції комбінація факторів, що забезпечує мінімальні витрати. У цьому зв'язку необхідно наголосити, що П. Семюелсон вважав: «Економікс – це наука про максимізацію прибутку і мінімізацію витрат» [78, с.251].

У рамках думки П.Самуельсона доцільно виділити історичні етапи становлення наукової думки про виробничі витрати (рис. 1.2).

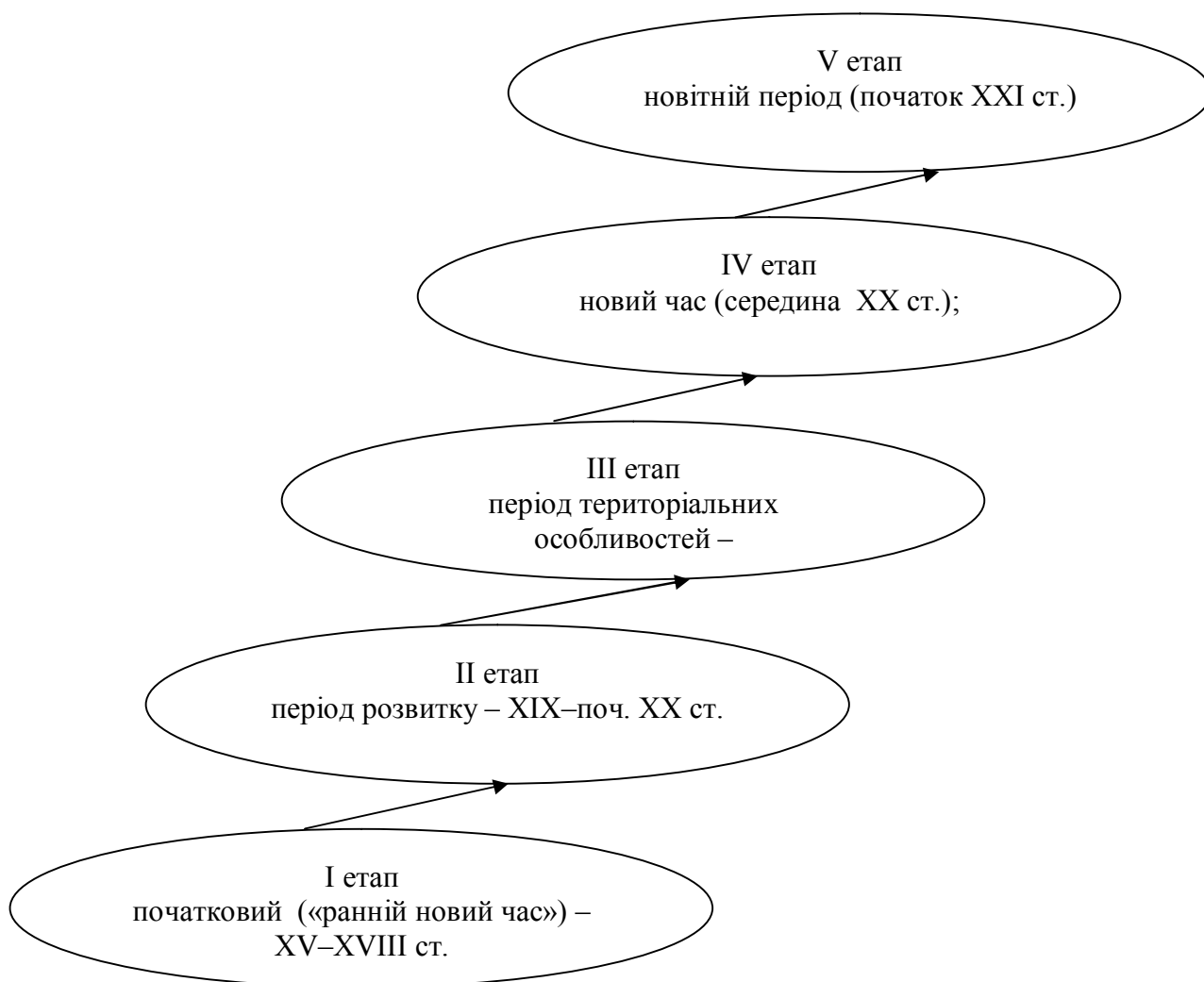


Рис. 1.2. Періодизація історичних етапів розвитку наукової думки щодо обліку витрат [78]

Початковий етап (XV-XVIII ст.). Основна риса «раннього нового часу» є виникнення ідеї щодо відображення витрат господарюючих суб'єктів в обліку. Історія розвитку обліку витрат починається з XV ст., що пов'язано з появою подвійної бухгалтерії в Європі. Одними із першовідкривачів відображення витрат в обліку цього періоду став А. Казанова (1558 р.), який розглядає позамовний метод калькулювання собівартості продукції.

Його послідовником був Ді Піетро досліджує ідею обліку витрат за центрами відповідальності. Техніку бухгалтерського і натурально-вартісного обліку витрат виробництва у Англії у наприкінці XVIII ст. описує Джейм Додсон (1750 р.): «... при здачі на склад готової продукції, виготовленої

майстрами дебетується рахунок Готова продукція і кредитується рахунок Майстрів» [сок, с. 92]. А. Коррон розглядає аналітичний облік по рахунку «Виробництво», зазначаючи: «... на кожного працівника відкривається особистий рахунок, по дебету якого відображається кількість і собівартість матеріалів, виданих працівнику для переробки, а по кредиту – кількість і собівартість готової продукції, яка здається працівником на склад» [64, с. 92].

Період розвитку (XIX – поч. XX ст.) – продовжує удосконалення облікових елементів витрат. На цьому етапі вперше з'являється визначення загальновиробничих витрат.

У XIX-XX ст. ідею обліку витрат операційної діяльності досліджується Джино Дзаппою (1876-1960 рр.), який, розглядаючи співвідношення доходів і витрат, дійшов висновку, що з бухгалтерської точки зору доходи підприємства очевидні, а витрати є сумнівними. Ежен Пьер Леоте разом з Адольфом Гільбо побудували елементарну модель господарської діяльності, яка включала такі складові: собівартість (витрати на виробництво готової продукції); виручку від продажу і фінансовий результат.

Крім того, Адольф Гільбо виділив три елементи собівартості готової продукції: сировина і матеріали, заробітна плата, загальні витрати.

Курсель-Сенеля визначив, що метою обліку витрат операційної діяльності є розрахунок собівартості. «... знання собівартості всіх вироблених предметів і наданих послуг має спиратися на розрахунки, які були проведені підприємцем для здійснення господарської діяльності» [64, с. 153]. Він розкрив структуру собівартості, яка мала включати прямі (особливі) і непрямі (загальновиробничі) витрати. Перші були пропорційні випуску готової продукції, а другі обернено пропорційні (за винятком обумовлених випадків). Сенс такої класифікації полягав в тому, що продажну ціну по окремих товарах треба було відпускати до рівня собівартості, яка складалася із прямих витрат, так як зберігається можливість компенсації загальних витрат за рахунок коливання цін у бік збільшення на інші товари, але не можна продавати товари за ціною нижчою від цього рівня [64, с. 256].

Наступним етапом історичного розвитку наукової думки щодо обліку витрат на виробництво став етап територіальних особливостей (початок ХХ ст.). Саме зародження бухгалтерських шкіл у Німеччині, Франції, Англії та Росії поглибило розвиток облікових елементів витрат (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Еволюція наукової думки щодо виробничих витрат у бухгалтерських школах Європи на початку ХХ ст.

Облік витрат, який зародився у Німеччині у ХХ ст., був зосереджений на побудові номенклатури виробничих витрат і вибору методу розподілення загально-виробничих витрат. Німецькі бухгалтери науковці виділили три

основні напрямки обліку витрат: бухгалтерський, математично-статистичний і плановий.

Бухгалтерський напрямком обліку витрат був заснований на документальних даних і підтримував ідею, що бухгалтерська методика розподілення витрат являється єдино допустимою. Хоча вся складність зводилася до вибору бази розподілення загальновиробничих витрат. Так О.Р. Шнургаузен визначив, що розподіляти загальновиробничі витрати треба за принципом чим вище прибуток від реалізації, тим більше на нього припадає постійних витрат [6, с. 115]. Розподіл загальновиробничих витрат має відбуватися не пропорційно базі розподілу (заробітна плата, час роботи устаткування), а за раніше заданою нормою.

Математично-статистичний напрямком обліку виробничих витрат розглядав два варіанти. Перший базувався на методології побудови коефіцієнта кореляції між окремими видами витрат і ступенем зайнятості: так, К. Руммель розраховує коефіцієнт кореляції між витратами і випуском готової продукції; А. Вольтер будує криві витрат на основі коефіцієнтів регресії. Інший варіант це розподілення витрат підприємства графічним способом (використання системи координат, де на осі абсцис відображалася зайнятість або випуск готової продукції, а на осі ординат - витрати).

Плановий напрямком обліку витрат реалізувався у системі планкостен – це означало, що на рахунок виробництва відносилися лише прямі витрати. Представником цього напрямку є П. Рібель, який стверджував, що загальновиробничі витрати не потрібно розподіляти, через те, що всі результати господарської діяльності (витрати і доходи) слід враховувати там, де вони виникли.

Ідеї французької бухгалтерської школи базувалися на юридичній лінії. Так, Гарньє розглядає класифікацію витрат господарського життя, поділяючи їх на нормальні та ненормальні. До нормальних науковець відносить:

- 1) експлуатаційні витрати, які прямо витікають із основної діяльності;
- 2) експлуатаційні витрати, які прямо витікають із допоміжної діяльності;
- 3) адміністративні витрати.

Ненормальні витрати представлені у вигляді: 1) виняткових (витрати понесені на сплату штрафів); 2) витрат закритого періоду (витрати, які виникли у результаті минулих періодів). Жерар Леруа виділяв на кожному підприємстві три сектора: торгівля, виробництво і фінанси.

Відповідно кожній із вище зазначених секторів притаманні три підсектори: а) цінності (облік витрат і калькуляції собівартості – облік матеріалів); б) виробництво (облік виконання кошторису); в) фінанси (облік грошових коштів і результатів господарської діяльності). А.Пасдермаджан (вважається пропагандистом бюджетного контролю на великих підприємствах Франції) засвідчував наступне: кожний відділ підприємства має бути переведений на свій бюджет (кошторис); між планом рахунків і структурою підприємства має бути відповідність; витрати потрібно враховувати за їх функціями і за адміністративними одиницям.

Англійська бухгалтерська школа виділилася такими представниками. Е.Л. Колер стверджує, що в основі бухгалтерського обліку лежить облік витрат. Дж. Лі Нікольсон і Дж. Рорбах – перші, хто визначили основну мету виробничого обліку, яка полягала у розрахунку собівартості виробленої готової продукції, а облікові процедури звели до калькулювання витрат. Дж. Лі Нікольсон розглядав калькуляцію як самостійну частину загальної бухгалтерії, яка контролюється фінансовими бухгалтерськими рахунками [46, с. 8]. Хант Лоуренс Гант підійшов по новому до визначення складу витрат і виділяє наступну їх класифікацію на: стандартні витрати; вірні витрати; витрати, які відповідають вимогам; витрати, які виникають внаслідок невиробничих ситуацій і простоїв підприємства.

Х. Ганг зазначає, що всі витрати зверх установлених норм мають відноситися на винних осіб і ніколи не обліковуватися на рахунках витрат. Ч. Гоїнт наводить свою класифікацію витрат, поділяючи останні на:

матеріальні; трудові; експлуатація техніки (амортизація); комерційні витрати. Також він запропонував п'ять методів розподілення загальновиробничих витрат: 1) за матеріалами; 2) за заробітною платою виробничих працівників; 3) за робочим часом; 4) за потужністю обладнання; 5) за виробничими центрами. У той же час Ч. Гаррісоном була створена система «стандарт-кост», яка базувалася на попередній калькуляції і жорсткому нормуванню майбутніх витрат.

У Російській бухгалтерській школі у XIX ст. – першій половині XX ст. відбувався розвиток теорії калькуляції. Є.Є. Сіверс представив класифікацію рахунків, в якій були калькуляційні рахунки, Е.Е.Фельдгаузен вказував на необхідність до всіх витрат визначати норми і реєструвати в обліку відхилення від норм кожний місяць. М.О. Блатов обґрунтував необхідність розрахунку собівартості, Р.Я. Вейцман вказував, що калькулювання потрібно для визначення результатів господарського процесу і для обчислення собівартості одиниці готової продукції. Після 30-х рр. XX ст. калькуляцію розраховують у Росії не за даними статистичного, а за даними бухгалтерського обліку.

Четвертий етап («новий час»: середина – кінець XX ст.) передбачає облік витрат, як елемента сучасного управлінського обліку. У 1936 р. Дж. Харріс створив систему «директ-кост», відповідно до якої в собівартість включаються тільки прямі витрати, що дозволяє розрахувати маржинальний дохід і виявляти найбільш рентабельні види продукції [63, с. 42]. Ч. Кларк сформував принципи директ-костингу методу, при якому до складу собівартості включаються лише прямі витрати, що дозволяє розширити об'єми виробництва, знизити відпускні ціни до вирахованої часткової собівартості. Д. Хіггінс запропонував метод обліку витрат за місцями їх виникнення (за центрами відповідальності) [64, с. 408-410].

Наприкінці XX ст. в США групою спеціалістів, до якої входили Р. Каплан і Р. Купер, розроблено метод ABC, що передбачає облік витрат за видами діяльності та калькулювання за операціями. Японськими спеціалістами у кінці XX ст. були розроблені і впроваджені передові системи управління витратами:

«just-in-time», «target-costing», «kaizen-costing», які спрямовані на забезпечення раціонального використання ресурсів та стратегічне управління з метою досягнення цільової собівартості продукції.

Таким чином, дослідження етапів розвитку облікових шкіл витрат дає змогу розширити сучасні дефініції витрат для облікових потреб.

Ф.Ф. Бутинець надає декілька визначень поняттю «витрати»:

- 1) це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за виключенням зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками);
- 2) це грошове вираження суми ресурсів, використаних з певною метою;
- 3) економічний показник роботи підприємства, що характеризує суму витрат, понесених в процесі господарської діяльності.

Що ж стосується терміна «інші операційні витрати», Ф.Ф. Бутинець зазначив, що до їх складу відносяться витрати операційної діяльності на відрядження, послуги зв'язку, виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо [6, с. 34-35].

В.В. Сопко зазначає, що витрати визнаються як елемент діяльності (операційної, фінансової або інвестиційної), якщо відбулися та юридичне оформлені такі події: а) відбулося зменшення активу за такими умовами: майновий об'єкт (ресурс) за характером оборотного активу використано у процесі діяльності повністю; майновий об'єкт (ресурс) за характером необоротного активу зменшено на суму часткового використання (наприклад у формі амортизації); майновий об'єкт (ресурс) перестає відповідати економічній вигоді за характером діяльності підприємства; б) відбулося збільшення пасиву (зобов'язань), які пов'язані з відповідною діяльністю [66, с. 340-341].

Новітній період охоплює рамки теперішнього. Особливостями даного етапу є удосконалення розробленої у новому часі концепції управлінського обліку витрат в умовах застосування сьогоденних інформаційних систем і технологій. Основними представниками вітчизняної новітньої науки є С.Ф. Голов, Л.В. Нападовська, В.С. Лень, П. Й. Атамастаїн.

Доцільно вважати, що філософія формування виробничих витрат на сьогодні впливає на всі сфери діяльності підприємства й передусім на його фінансову та облікову системи. Адже структура витрат визначає структуру основного й оборотного капіталів, обсяги і потреби у фінансових ресурсах, форми фінансування. Водночас визначені теорією витрат пропорції створюють основу для обліковування, планування й прогнозування витрат.

Аналіз витрат у першу чергу має забезпечити необхідною інформацією управлінський персонал підприємства, який відповідає за планування, проведення контролю за господарюючими операціями та приймає різні управлінські рішення.

Оцінка та контроль виробничої діяльності підприємства тісно пов'язані з аналізом витрат на виробництво продукції, робіт, послуг як і загалом, так і за окремими видами. Згідно з основними положеннями про склад витрат на виробництво, собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства формується з витрат, пов'язаних з використанням у процесі виробництва природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, нематеріальних активів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво [72, с. 75].

Облік і аналіз виробничих витрат регламентуються нормативно-правовими документами. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати».

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [57].

Об'єкт витрат – це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [57].

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, відображаються в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами. Витрати виробництва □ це сукупність витрат живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва, на всіх стадіях створення продукції [70, с. 166].

У моделях витрат необхідно враховувати чинники, які впливають на їх рівень. Г. Фандель поділив усі чинники на виробничі чинники й чинники, що пов'язані з іншими сферами діяльності (невиробничі чинники).

До перших чинників включив такі: величина підприємства, виробнича програма підприємства, організація виробництва, якість факторів виробництва, зайнятість. Інші чинники пов'язані з процесами збуту продукції, фінансування, досліджень і розвитку [71, с. 85].

На нашу думку, для ефективного управління виробничими витратами підприємницьких структур істотним є поділ чинників формування витрат на регульовані й нерегульовані. Регульовані чинники – це чинники, на які підприємницька структура може впливати в короткостроковому або довгостроковому періоді часу. Нерегульовані чинники – це ті чинники, які підприємство при ухваленні рішень не може змінювати. Наприклад, податки й обов'язкові відрахування, ринкові ціни на фактори виробництва тощо.

Особливості функціонування підприємницьких структур в Україні зумовлюють необхідність ведення бухгалтерського, податкового та управлінського обліку, які передбачають різні підходи до ідентифікації витрат.

Розкрита сутність витрат дозволяє виявити внутрішні й зовнішні чинники впливу на розмір та структуру витрат виробничої діяльності .

До внутрішніх чинників необхідно зарахувати:

- розміри підприємства й обсяги його діяльності;
- структуру і асортимент продукції;
- виробничу структуру підприємства;
- організацію фізичного просування матеріалів на підприємстві;
- обсяги запасів;
- фінансовий стан підприємства.

До зовнішніх чинників доцільно включити:

- рівень кредитних ставок для фінансування запасів;
- рівень ринкових цін на зовнішні логістичні послуги (транспортні, експедиційні, інформаційні, консультаційні, охоронні тощо);
- рівень податкових ставок на нерухомість (складські приміщення, споруди, земельні ділянки, будинки та ін.);
- рівень податкових ставок на транспорт;
- рівень екологічних платежів;
- норми амортизаційних відрахувань для основних засобів;
- ставки нарахувань на виплати до фондів соціального страхування.

У теперішніх умовах велике значення має визначення обсягів екологічних витрат виробництва й шкоди, яку наносять забруднення довкілля і нераціональне природокористування. Виділення різних видів витрат в рамках виробничої діяльності підприємства потребує подальшої їх систематизації та класифікації.

1.2. Вітчизняний та іноземний довід класифікації витрат виробництва для цілей калькулювання собівартості продукції

Для правильного розуміння призначення витрат виробництва теорія обліку досліджує їх класифікацію. Класифікація виробничих витрат за різними ознаками сприяє більш глибокому вивченню складу прямих виробничих витрат та їх характеру, дозволяє використовувати економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної роботи. Проте варто підкреслити, що класифікації витрат за одними ознаками мають більше значення, а за іншими — менше. Крім того, суттєво різняться класифікаційні групування витрат у вітчизняній і зарубіжній економічній науці.

Сьогодні існує велика кількість підходів до класифікації витрат, більш детальний розгляд яких дозволить краще дослідити сутність виробничих витрат зокрема. Витрати діяльності є якісним показником діяльності підприємства, тому що їх розмір і рівень формуються під впливом факторів як зовнішнього, так і внутрішнього середовища підприємства. Для того щоб виготовляти товари і надавати послуги, використовують різноманітні ресурси, або чинники виробництва, це – сировина, паливо та енергія, машини і механізми, різні типи праці будь-якої кваліфікації. Для отримання готового продукту чинники виробництва мають бути певним чином поєднані між собою.

Способів такого поєднання дуже багато навіть для одного виробника. Скажімо, можна використати більше живої праці, тоді менше знадобиться машин і механізмів. І навпаки, збільшення кількості та якості технічних засобів приведе до зменшення використовуваної живої праці. Оскільки кожен виробник прагне бути ефективним виробником, то із багатьох альтернативних способів поєднання чинників виробництва вони мають вибрати такий, який би був ефективним як з технологічної, так і з економічної точки зору.

Технологічно ефективним спосіб виробництва буде тоді, коли з чітко визначеного обсягу ресурсів одержано максимальний можливий обсяг продукції [77, с. 343]. Це означає, що не існує жодного іншого способу поєднання певних чинників виробництва, за якого було б вироблено більший обсяг продукції. Технологічно ефективний спосіб виробництва буде і тоді, коли для виготовлення заданого обсягу продукції затрачається найменша кількість принаймні одного чинника виробництва за умови, що кожного іншого виду ресурсу затрачається не більше, ніж при альтернативних способах виробництва [77, с. 344].

В результаті впливу зовнішніх та внутрішніх факторів формується розмір і рівень витрат підприємства, і, відповідно, виникають їх різні види. Питанням класифікації витрат виробництва в економічній теорії протягом довгого часу приділялася значна увага, однак, єдиної класифікації таких витрат, яка б задовольнила інформаційні потреби користувачів, досі не розроблено. Тому в практичній діяльності використовуються різні класифікації витрат. При цьому є певні відмінності при обґрунтуванні таких класифікацій в різних країнах світу.

Проблема полягає в тому, що важливо вибрати класифікацію витрат виробництва, яка найбільш повно відповідає б завданням дослідження та напрямкам їх реалізації в системі управління.

Класифікація, в загальному понятті, – це один із методів пізнання та вивчення об'єктів. Її суть у розподілі досліджуваних об'єктів на класи на базі визначених загальних властивостей об'єктів та закономірних зв'язків між ними. Доцільним є дослідження науковців підходів до класифікації витрат, оскільки науково обґрунтоване групування витрат за визначеними однорідними ознаками важливе для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції.

Розглянемо групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції (табл. 1.1).

Групування витрат на виробництво за класифікаційними ознаками [77]

Ознака класифікації	Групування витрат
1	2
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат) Непрямі витрати (витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат)
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби (витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації) Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів) Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення)
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати (сировина, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергія, тара; віднімається вартість повернутих відходів). Витрати на оплату праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства) Відрахування на соціальні заходи (включають відрахування на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, страхування на випадок безробіття, на індивідуальне страхування; величина відрахувань встановлюється у відсотках від витрат на оплату праці) Амортизація (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних фондів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів) Інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей)
За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці
За календарними періодами	Поточні витрати (витрати, періодичність яких менше одного місяця) Одноразові витрати витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу)
За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати (витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва) Непродуктивні витрати (необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології)

Окрім того, всі виробничі витрати можна поділити в залежності від цілей управління: для обліку, окремо для контролю (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація витрат виробництва окремо для цілей обліку та аудиту

	Ознака класифікації	Види витрат	
Для планування та обліку	За економічним змістом	1) витрати засобів праці 2) витрати предметів праці 3) витрати живої праці	
	За стадіями виробничого процесу	1) постачальницько-заготівельні 2) виробничі 3) збутові	
	За роллю в процесі виробництва	1) виробничі 2) невиробничі	
	Стосовно до технологічного процесу	1) основні (технологічні) 2) накладні (організаційні)	
	За способом віднесення на собівартість	1) прямі 2) непрямі	
	За елементами витрат	1) матеріальні витрати 2) витрати на оплату праці 3) відрахування на соціальні заходи 4) амортизація 5) інші операційні витрати	
	За статтями витрат	їх склад установлюється підприємством	
	За складом	1) комплексні 2) прості (однoelementні)	
	За строком планування	1) короткострокові 2) довгострокові	
	Стосовно до готового продукту	1) на незавершене виробництво 2) на готовий продукт	
	Для управління собівартістю	Стосовно до обсягу виробництва	1) постійні 2) змінні
		За періодичністю виникнення	1) повсякденні 2) одноразові
За доцільністю		1) продуктивні 2) непродуктивні	
За можливістю контролю		1) контрольовані 2) неконтрольовані	
За охопленням нормуванням		1) нормовані 2) ненормовані	
За відповідністю нормам		1) у межах норм 2) відхилення від норм	
Стосовно до плану		1) планові 2) непланові	

Дані таблиці свідчать, що класифікація витрат здійснюється виходячи з певних цілей. У вітчизняній практиці вважається однією з основних класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона заснована на економічній природі витрат, не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути встановленим.

У вітчизняній економічній літературі економічний елемент часто визначають як первинний економічно однорідний вид витрат на виробництво продукції. На наш погляд, елемент витрат — це такий вид витрат, який у процесі виробництва неможливо розкласти на складники, а також однорідний за своїм економічним змістом.

Вважаємо, що структура витрат за економічними елементами відображає матеріало-, енерго-, трудомісткість виробництва, співвідношення живої й уречевленої праці і використовується для визначення макроекономічних показників і складання балансів міжгалузевих зв'язків.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати групуються відповідно до їх економічного змісту за такими елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати [57]. У цьому групуванні виявляється чіткий поділ усіх витрат на предмети праці, живу працю і знос засобів праці, на затрати живої й уречевленої праці, що відповідає економічній сутності елементів виробництва.

Проте групування витрат за економічними елементами не вказує на доцільність і призначення витрат виробництва, не повністю виявляє їх роль у технологічному процесі виробництва, взаємозв'язок з його обсягом та іншими чинниками, що впливають на собівартість. У зв'язку з цим виникає необхідність групування витрат за калькуляційними статтями. На відміну від групування за елементами, яке визначає, що і в якому обсязі витрачає підприємство на виробничі потреби, калькуляційна розбивка витрат показує їх напрям — де й у зв'язку з чим вони зроблені. Номенклатура калькуляційних

статей є основою організації планування й обліку витрат виробництва за їх видами і місцем виникнення.

Класифікація витрат за елементами не може задовольнити інформаційні потреби підприємства про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Наявність інших підходів до класифікації витрат зумовлено тим, що підприємство має безліч техніко-економічних, маркетингових, фінансових особливостей, які впливають на формування собівартості.

При формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень існує дещо інша класифікація виробничих витрат, адже кожен керівник або власник підприємства повинен знати, яка собівартість тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення, для цього використовують економічно обґрунтовану класифікацію витрат. В цілях управління вона поділяється за принципом: різні витрати для різних цілей. З цією метою виділяють такі три напрями класифікації виробничих витрат (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Напрями класифікації виробничих витрат для цілей управління собівартістю

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їх керівників вирізняють контрольовані та неконтрольовані витрати:

– контрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них значний вплив;

– неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них впливати.

Практичний розподіл витрат на контрольовані та неконтрольовані залежить від сфери повноважень менеджера. Одні і ті самі витрати можуть бути контрольовані з боку начальника цеху одного підприємства та неконтрольованими для начальника цеху іншого підприємства. Таку класифікацію іноді називають структурною і правовою або функціональною — у традиційній економічній літературі. Вона має велике значення для аудиту в об'єднаннях і на підприємствах з численною розгалуженою структурою і широко використовується в системному обліку витрат і результатів.

В залежності від періоду отримання доходу від понесених витрат:

– вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду;

– невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах [2, с. 102].

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю підприємств, включають:

– витрати на продукцію (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, загально виробничі витрати);

– витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати).

– основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції;

– накладні витрати, які пов'язані з процесом виробництва але вони не можуть бути віднесені до певних об'єктів економічно можливим шляхом [2, с. 102].

В залежності від прийняття управлінського рішення:

- релевантні витрати – це витрати , що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення;
- нерелевантні - це витрати, що не залежать від прийняття рішення;
- постійні – це витрати, розмір яких із збільшенням (зменшенням) випуску обсягу продукції істотно не змінюється;
- змінні – це витрати, які при змінні обсягу виробництва змінюються;
- маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції;
- середні – це витрати, що визначаються як сума витрат на виробництво основної і додаткової продукції поділена на кількість виготовлених виробів;
- дійсні – це витрати, які вимагають сплати грошей або витрачання інших активів і по мірі їх виникнення вони відображаються в облікових регістрах;
- можливі витрати – це та вигода, яка втрачається, якщо вибір одного варіанту дії вимагає відмовитись від альтернативного рішення.

Для обґрунтованого визначення собівартості продукції важливе значення має поділ виробничих витрат на прямі і непрямі. Більшість економістів поділ витрат на прямі та непрямі пов'язують зі способом включення їх у собівартість продукції, тобто віднесенням на відповідний об'єкт калькуляції. Проте є й інші погляди у визначенні класифікаційної ознаки такого групування. Зокрема, В. Г. Лінник [34, с. 19] поділ витрат на прямі і непрямі пов'язує зі способом віднесення їх не на собівартість продукції, а на відповідний об'єкт обліку. На нашу думку, поділ витрат на прямі і непрямі доцільно здійснювати за двома вказаними класифікаційними ознаками, оскільки об'єкт обліку та об'єкт калькуляції – поняття нетотожні.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає непрямі такі як витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта обліку витрат економічно доцільним способом. Проте, наприклад, в сільськогосподарському виробництві від одного об'єкта обліку витрат, поряд з основною продукцією, одержують також супутню або побічну. Тому витрати, які можна віднести на конкретний

вид продукції прямо, є прямими. Їх безпосередньо включають до собівартості того чи іншого об'єкта калькуляції. Витрати, які одночасно відносяться на виробництво двох і більше видів продукції, вважаються непрямими. Їх включають у собівартість конкретних об'єктів пропорційно до якоїсь обґрунтованої бази [57].

В. Г. Лінник зазначає, що в практиці досить часто ототожнюють непрямі витрати з такими, що розподіляються [34, с. 20]. Насправді не всі витрати, що розподіляються, є непрямими. Річ у тім, що не розподіл сам по собі перетворює витрати в непрямі, а умовність його бази. Якщо база розподілу, з одного боку, і витрати, що розподіляються – з другого, прямо залежні або пропорційні одне до одного, то ці витрати є прямими, хоч вони й розподіляються. Так, наприклад, якщо суми витрат мастильних матеріалів розподіляються пропорційно вартості витраченого пального, то це не перетворює їх у непрямі витрати тому, що між ними існує пропорційна залежність.

Слід погодитись із визначенням, що місця виникнення витрат – це структурні підрозділи підприємства, за якими організується планування, нормування й облік витрат виробництва для контролю й управління витратами виробничих ресурсів та поглиблення господарського розрахунку [50, с. 101]. Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво за елементами виробництва і статтями калькуляції. Між структурними підрозділами існує певна ієрархія підпорядкованості.

Центри витрат – це первинні виробничі й обслуговуючі одиниці, що відрізняються однорідністю функцій і виробничих операцій, рівнем технічної оснащеності й організації праці, спрямованістю витрат. Їх виділяють як об'єкти обліку з метою більшої деталізації витрат, посилення контролю за витратами, а головне, з метою забезпечення більш точного розподілу непрямих витрат за об'єктами калькуляції. Вважаємо, що центри витрат являють собою більш детальне групування витрат, ніж місця виникнення витрат, які слід розглядати як сукупність первинних центрів витрат.

Отже, центри витрат у найбільш загальному уявленні є місцями, де ці витрати виникають. Але вони відрізняються від місць виникнення витрат — структурних підрозділів за метою групування витрат і за характеристикою об'єктів, які виступають ознаками такого групування. У реальних умовах виробництва місця виникнення відрізняються від центрів витрат чітким місцем у структурі підприємства, економічною характеристикою й соціальним змістом (наявністю стійкого трудового колективу). Тому слід погодитись, що немає жодних підстав для об'єднання цих двох угруповань виробничих витрат в одне поняття, вони відрізняються одне від одного і являють собою два самостійних об'єкти обліку виробничих витрат, хоча, звичайно, можуть і збігатися.

Від центрів витрат і місць виникнення витрат відрізняють центри відповідальності. Центр відповідальності, як правило, охоплює кілька місць витрат і завжди передбачає необхідність обліку не тільки витрат, але й обсягу виробничої діяльності. Центр відповідальності можна визначити як сферу діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати. При цьому А. Яругова виділяє центри, відповідальні за витрати, і центри, відповідальні за фінансові результати в цілому [80, с. 41], К. Друрі – центри витрат, прибутків та інвестицій [15, с. 48]. В. Ф. Палій класифікує центри відповідальності за відношенням до процесу виробництва на основні (забезпечують контроль у місцях їх виникнення) і функціональні (поширюють контроль витрат на багато місць їх виникнення, якщо витрати в них формуються під впливом даного центру відповідальності) [52, с. 106].

Слід зауважити, що групування витрат за центрами витрат, місцями виникнення і центрами відповідальності притаманне вітчизняній економічній думці, тоді як західні економісти, як правило, виділяють центри витрат і центри відповідальності. Як було зазначено вище, класифікація виробничих витрат потрібна для визначення собівартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління.

В.Г. Нашкерська [45, с. 416] вважає, що формування виробничих витрат початкове здійснюється в системі управлінського обліку. Виробничі витрати збираються за окремими об'єктами: видами продукції, робіт, послуг, технологічними процесами та їх частинами тощо. Витрати в системі обліку для потреб управління збираються за калькуляційними статтями по мірі зменшення активів та зростання зобов'язань.

Висвітлену вітчизняну класифікацію виробничих витрат суттєво доповнює класифікація витрат, що напрацьована зарубіжною економічною наукою. При цьому слід підкреслити, що вітчизняна класифікація витрат була вироблена економічною наукою в умовах, коли облік не диференціювався на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський). У зарубіжній науці превалює управлінський аспект до класифікації витрат виробництва.

Що стосується західних класифікацій витрат, то характерною їх рисою є умовність, спрощеність, поєднання різних класифікаційних ознак, заміна одного поняття іншим. На відміну від вітчизняного, в західному обліку не має чіткої класифікації витрат за елементами і статтями калькуляції. При цьому термін «елементи витрат», що використовуються в зарубіжній літературі, відповідає вітчизняному поняттю «статті калькуляції». Так, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл вважають, що виробничі витрати складаються з трьох частин, а саме: прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальновиробничих накладних витрат. На думку Ч.Т. Хорнгрена і Дж. Тостера, є три основних елемента на виробництво: основні матеріали, прямі витрати праці та непрямі витрати [39, с. 151].

У США немає єдиної чіткої системи класифікації витрат виробництва. У промисловості їх класифікація залежить від інформації, яка потрібна менеджеру. Є чимало випадків, коли всередині однієї фірми застосовують різні види групувань затрат для обчислення собівартості продукції. Виробничі витрати на американських промислових фірмах групуються за кількома принципами:

- за економічним змістом – на основні та накладні;

- залежно від способу віднесення – на прямі та непрямі;
- залежно від зміни обсягу випущеної продукції або продажу – на змінні і постійні;
- залежно від методу списання – на витрати певного періоду і витрати на виробі;
- за термінами виникнення – на фактичні минулі витрати і кошторисні майбутні витрати;
- з позиції управлінської функції – на виробничі витрати, витрати, пов'язані з реалізацією продукції, та адміністративні витрати;
- за місцями їх виникнення – на центри витрат або зони відповідальності;
- за ознаками доцільності – на релевантні та нерелевантні.

У промислових фірмах США обліку витрат на виробництво та калькуляції собівартості надається пріоритетне значення, бо вони прямо впливають на фінансові результати господарської діяльності кожної фірми.

Облік витрат виробництва в Данії ведуть за такою схемою.

1. Витрати втрачених можливостей.
2. Облік постійних витрат:
 - а) залишкові і стартові витрати;
 - б) стрибки постійних витрат.
3. Облік змінних витрат:
 - а) пропорційні змінні витрати;
 - б) дегресивні змінні витрати;
 - в) прогресивні змінні витрати.
4. Валові витрати.
5. Статті витрат:
 - а) матеріали;
 - б) оплата праці, у т. ч. заробітна плата робітників; винагороди працівникам; інші види оплати;
 - в) оплата за оренду приміщень;
 - г) маркетингові витрати;

- д) амортизація;
- е) інші витрати.

6. Структура витрат [39, с. 317].

У Франції для обліку виробничих витрат передбачено 6 рахунків. Застосовується двоколовий принцип обліку: у фінансовій бухгалтерії - 9 елементів витрат, а в управлінській бухгалтерії – 3-7 статей витрат, при цьому відсутня інтеграція елементів і статей витрат. Для цього за допомогою методу «витрати-випуск» слід враховувати зміни залишків сировини, матеріалів, товарів, готової продукції, незавершеного виробництва і відобразити їх на рахунку «Прибутки і збитки».

У Швейцарії витрати виробництва, окрім адміністративних і комерційних витрат, включають також накладні витрати. Постійні накладні виробничі витрати розподіляються, виходячи із потужності оснащення. Витрати на виплату відсотків можна відносити до складу накладних витрат. Більшість компаній включають частину непрямих витрат до вартості запасів. Але деякі фірми при оцінці готової продукції враховують тільки прямі витрати виробництва.

На основі розглянутих систем обліку різних країн можна зробити висновок, що в кожній країні визнання витрат відбувається згідно з власними нормативними документами. В кожній країні відображення витрат зумовлене тим, яку систему обліку використовує підприємство, які витрати включає в собівартість, а які ні, що потребує дослідження форм і систем обліку виробних витрат та калькулювання собівартості продукції.

Отже, система управління виробничими витратами буде ефективною лише в тому випадку, якщо будуть враховані особливості кожного підприємства та законодавства країни, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством та буде побудована у відповідності до принципів управління.

1.3. Роль обліку в управлінні собівартістю продукції

В умовах ринкової економіки головною метою діяльності будь-якого промислового підприємства є досягнення запланованого фінансового результату (прибутку). Всі інші цілі підпорядковані цьому завданню, оскільки саме прибуток є найбажанішим власним джерелом відновлення ресурсів для подальшого розвитку підприємства. Встановлення фінансового результату ґрунтується на попередньому обліку й аудиту доходів та витрат операційної діяльності підприємства та зіставленні їхніх значень між собою.

Закономірності та логіка підказують, що спочатку мають місце витрати, а потім пов'язані з ними результати. А отже, ефективність діяльності промислового підприємства ґрунтується, перш за все, на правильному обліку і аудиту витрат та тісній їхній ув'язці з доходом, запорукою чого є надійно організоване управління витратами підприємства.

Різними авторами по-різному трактується визначення «управління витратами». Деякі з них подано в табл. 1.3.

Всі визначення категорії «управління витратами» можна умовно розподілити на дві групи: суб'єктно-орієнтовані та об'єктно-орієнтовані. За суб'єктно-орієнтованим підходом управління витратами визначається як управлінські дії та набір методів управління витратами задля реалізації функцій управління. Частіше за все суб'єктно-орієнтовані визначення ґрунтуються на системно-функціональній моделі, відповідно до якої функції управління витратами виступають елементами системи управління. Виходячи з визначення поняття «витрати», під яким слід розуміти частину затрат підприємства, які беруть участь у формуванні та визначенні фінансового результату звітного періоду, та сутності кожної з функцій управління витратами, із загального їхнього переліку необхідно обрати такі функції, системна та послідовна реалізація яких у повному обсязі буде складати цикл взаємодії керуючої підсистеми (суб'єкт управління) на керовану підсистему (об'єкт управління).

Визначення поняття «управління витратами» в трактуванні окремих авторів

Автор	Визначення
А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук [68]	це процес цілеспрямованого формування оптимального рівня витрат підприємства, при цьому критерієм оптимізації є мінімум витрат
І.Є. Давидович [12]	це динамічний процес, який включає управлінські дії, мета яких полягає у досягненні високого економічного результату діяльності підприємства через виконання всіх функцій, які властиві управлінню будь-яким об'єктом
М.Г. Грицак [11]	це процес цілеспрямованого формування витрат за місцями виникнення, ресурсами, роботами, об'єктами та часом здійснення в напрямі досягнення й підтримання їх мінімального рівня, з урахуванням стратегічних установок підприємства, та безперервного пошуку шляхів зниження отримуваних значень
С.Ф. Голов [10]	це специфічна функція управління, яка забезпечує планування, організацію, мотивацію, контроль та регулювання витрат діяльності
С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук [24]	це здійснення конкретних заходів з оптимізації співвідношення «затрати-результат», забезпечує досягнення підпорядкованих цілей шляхом регулювання процесів, що становлять господарську діяльність

До таких функцій слід віднести: планування, нормування, облік, калькулювання собівартості, аналіз, стимулювання зменшення та контроль (в тому числі аудит). А отже, суб'єкт управління витратами підприємства в загальному його вигляді можна подати через функції управління, що самі по собі формують певну систему, реалізація яких здійснюється управлінським персоналом за допомогою методів управління витратами, що виявляється у відповідному управлінському впливі на об'єкт управління та отриманні інформації відносно цього об'єкта.

Переходячи до об'єктно-орієнтованих визначень поняття «управління витратами», слід зазначити, що у якості об'єкта управління різними авторами

вирізняються, по-перше, самі безпосередньо витрати, розмір яких має бути або мінімізований [12, с. 135], або оптимізований, відповідно до чинників витрат [25, с. 185]; процеси (бізнес-процеси, види діяльності), що становлять операційну (господарську) діяльність підприємства та здійснення яких приводить до формування витрат підприємства [58, с. 458]. Слід погодитися з авторами, які пропонують оптимізувати структуру та розміри витрат у відповідності до чинників шляхом встановлення тісної залежності та проведення регулярного обліку і аналізу між витратами та чинниками, що їх визначають. Облік витрат з метою їх мінімізації без врахування чинників може привести до негативних результатів, як то втрата персоналу (мінімізація витрат на оплату праці), зниження обсягів реалізації продукції через падіння її якості (мінімізація матеріальних витрат), втрата постачальників (мінімізація витрат на збут) та ін. А отже, до складу об'єкта управління слід віднести витрати підприємства, чинники, що впливають на їх облік, та бізнес-процеси операційної діяльності підприємства.

Під чинниками, які визначають базові аспекти обліку витрат, слід розуміти причини (рушійні сили), які формують та безпосередньо впливають на розмір та структуру витрат. Умовно чинники витрат можна розподілити на внутрішні та зовнішні [70, с. 153]. Зовнішні чинники відбивають загальний рівень розвитку економіки країни і не залежать від діяльності підприємства. Вплив цієї групи чинників виявляється на рівні цін на сировину, матеріали, обладнання, енергоносії, у тарифах на воду, транспорт та інші матеріальні послуги, в ставках орендної плати, відрахувань до державних фондів, в ставках податкових відрахувань та ін. Внутрішні чинники безпосередньо пов'язані з діяльністю підприємства, з його підприємницькою активністю. До них належать: обсяг виробництва і реалізації продукції, форми і системи оплати праці, інтенсивність використання основних виробничих засобів, оборотних засобів, нових технологій та ін.

Оскільки вплинути на зовнішні чинники під час управління витратами практично неможливо, їх облік і аналіз достатньо складний. Управлінський

вплив здійснюється на внутрішні чинники. Важливе значення для підприємств має розподіл внутрішніх чинників на ті, що впливають на прямі витрати, та на ті, що впливають на накладні витрати підприємства. Одним із найбільш розповсюджених чинників, які впливають на облік витрат, є обсяг виробництва (діяльності) підприємства. Оскільки прямі витрати є одночасно й змінними, то існує певна пропорціональна залежність між чинником (обсягом виробництва або діяльності) та розміром прямих витрат.

Кількість чинників, які мають вплив на накладні витрати, є набагато більшою. Влучний приклад таких чинників наведено у праці С.Ф. Голова, який групує чинники накладних витрат відповідно до видів діяльності: діяльність на рівні одиниці продукції (машино-години, людино-години, кількість продукції); діяльність на рівні партії виробів (вага матеріалів, кількість технологічних стадій, кількість налагоджень); діяльності на рівні виду продукції (кількість (або час) перевірок, час проектування); діяльності на рівні підприємства (площа, час навчання) [10, с. 577].

Витрати, як прямі, так і накладні, виникають у результаті діяльності, що здійснюється на підприємстві. Діяльність підприємства, в свою чергу, складається із сукупності послідовних процесів (бізнес-процесів), які приводять до отримання певних фінансових результатів. Бізнес-процеси – це види діяльності, що існують на підприємстві, які в комплексі дають результат, обліково-аналітична інформація про яких має цінність для споживача, клієнта або замовника [25, с. 301]. М. Портер виділив дві категорії бізнес-процесів: основні та допоміжні. Основні бізнес-процеси пов'язані безпосередньо зі створенням продукції (робіт або послуг), їхньою реалізацією і доставкою споживачу (забезпечення постачань сировини і інших матеріальних ресурсів, виробництво різних видів продукції, забезпечення вивозу продукції, маркетинг і збут продукції, гарантійне і після реалізаційне обслуговування).

Допоміжні бізнес-процеси виконують завдання підтримки як основних бізнес-процесів, так і один одного (розвиток виробництва, управління людськими ресурсами, планування, фінанси, облік та ін.) [10, с. 289]. Оскільки

суб'єкт будь-якого управління не може існувати у відриві від об'єкта, і навпаки, то об'єднавши визначення обох підходів, отримуємо узагальнене визначення управління витратами, під яким слід розуміти систему, керований блок (суб'єкт управління) якої спрямовано на послідовну реалізацію функцій управління витратами за допомогою певних методів, що дозволяє регулювати чинники та управляти процесами формування витрат з метою оптимізації їхньої структури та рівня. Основним інформаційним джерелом про об'єкт управління, яке подається суб'єктам, генерується системою обліку і аналізу. Схема системи управління витратами подана на рис. 1.5.

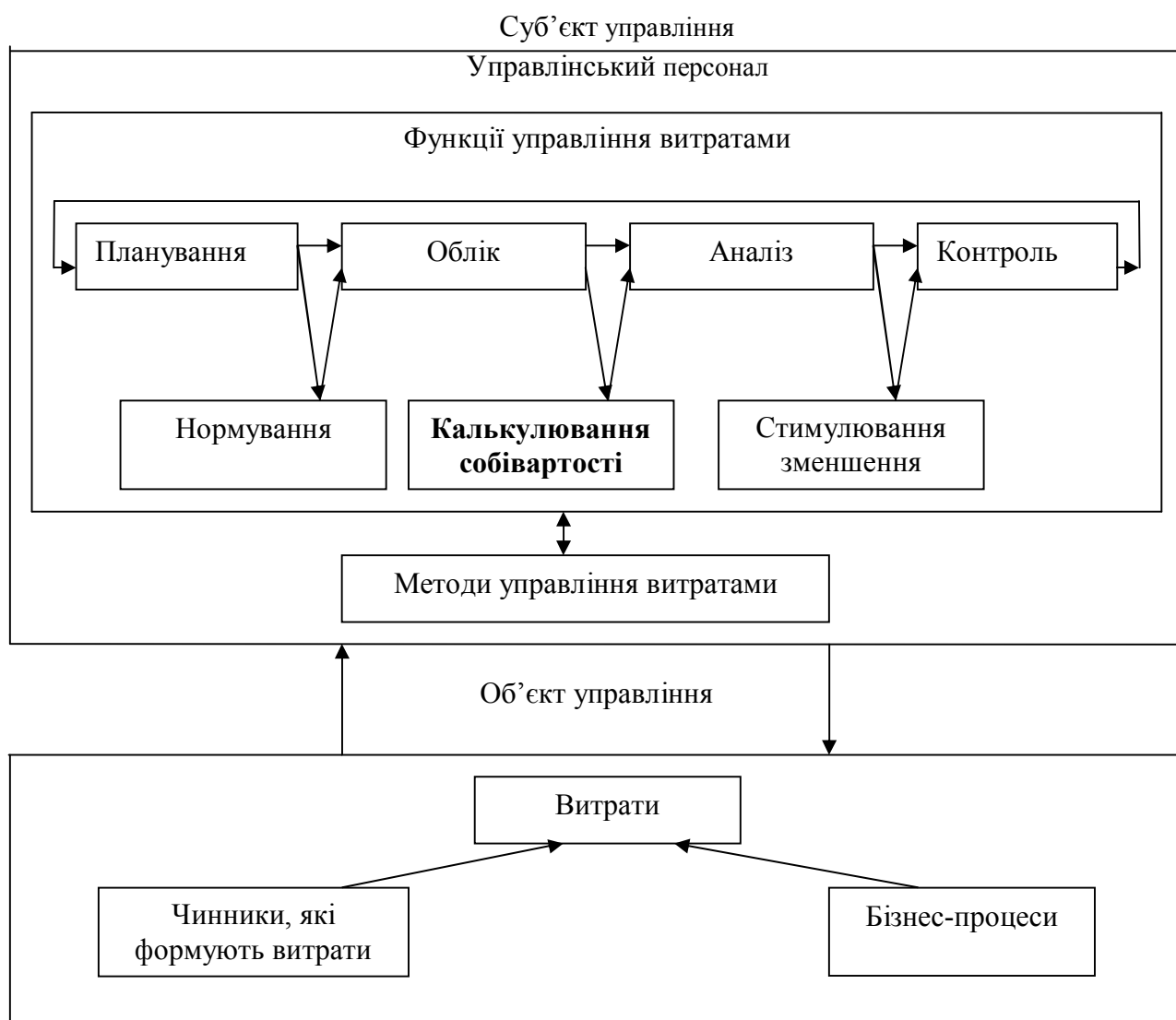


Рис. 1.5. Загальна схема системи управління собівартістю продукції

Центральне місце в управлінні виробничими витратами на підприємстві займає їх облік, аналіз і аудит. Облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції є активною ланкою системи управління господарським життям підприємства, що забезпечує необхідною інформацією користувачів для прийняття ними управлінських рішень.

Від достовірності, оперативності та доцільності обліково-аналітичної інформації про витрати залежить ефективність виробничої діяльності підприємства, його спроможність вистояти у сучасному конкурентному середовищі та досягти бажаних результатів.

Отже, витрати та фінансові результати – це та точка дотику, де перетинаються інтереси фінансового та управлінського обліку. Облік витрат у фінансовому обліку базується на принципі нарахування та відповідності доходів і витрат.

Для управлінського обліку характерним є багатоваріантний підхід до вирішення питань, пов'язаних з обліком витрат, який враховує їхню поведінку та співвідношення: витрати – обсяг – прибуток, витрат і вигод. Важливість та значення витрат у формуванні результатів діяльності підприємства є очевидними і незаперечними. Однак, не слід переоцінювати показник собівартості виробництва продукції. Як грошовий еквівалент витрат він дозволяє ідентифікувати витрати, понесені для виробництва окремого виду продукції, і його наповнення залежить від тих підходів та завдань, які стоять перед внутрішнім менеджментом підприємства. Сам по собі показник собівартості є похідним від витрат, понесених для виробництва продукції, і спосіб та метод його визначення фактично не впливає на загальний результат діяльності підприємства.

Собівартість продукції є важливим показником внутрішньогосподарського оцінювання результатів діяльності для прийняття управлінських рішень, але тільки тоді, коли вона абсолютно точно відображає витрати, пов'язані з її виробництвом. Тому склад та способи визначення собівартості продукції є важливим питанням внутрішнього менеджменту підприємства.

Висновки до розділу 1

1. Витрати утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети. Виробничі витрати є головними складовими підприємства в цілому. Метою обліку витрат виробництва є своєчасна, повна, достовірна оцінка та відображення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, а також своєчасний контроль за використанням ресурсів та грошових коштів. Тому ідентифікація та оцінка витрат на виробництво, їх адекватне планування, облік і аналіз є важливими факторами управління підприємством, що є основою стійкого зростання економіки та підвищення добробуту населення країни. Обґрунтовано роль бухгалтерського обліку виробничих витрат як важливого фактору успішного розвитку підприємств в контексті розвитку ринкової економіки.

2. З метою теоретичного обґрунтування економічної сутності витрат на виробництво проведено аналіз підходів до визначення даного поняття. Чітке розуміння поняття «виробничі витрати» в обліковій науці створює можливість розробки методики їх обліку і аналізу. Для реалізації шляхів вирішення проблем обліку виробничих витрат підприємства розроблено удосконалену їх класифікацію, на основі дослідження їх економічної сутності, а також цілей калькулювання собівартості продукції. Класифікація виробничих витрат дозволяє організувати їх аналітичний облік таким чином, щоб підвищити точність і повноту інформаційного забезпечення управління обівартостью продукції.

РОЗДІЛ 2

ВІТЧИЗНЯНІ ТА ІНОЗЕМНІ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Методика обліку витрат виробництва і собівартості продукції в Україні

В умовах удосконалення господарського механізму, методів планування, ціноутворення та управління суспільним виробництвом і розвитку ринкових відносин великого економічного та практичного значення набувають питання формування і складу витрат виробництва, собівартості продукції, визначення їх економічної сутності та обліку.

Необхідність вивчення економічної сутності, складу, обліку витрат на виробництво та собівартості продукції зумовлено тим, що донині в економічній літературі по-різному трактуються складові витрат виробництва, собівартості продукції, структура та методика їх обчислення.

Разом із витратами на виробництво необхідно розглянути й поняття, пов'язані з ними. До них належать, такі як «затрати» та «собівартість продукції». Правильне визначення змісту понять, пов'язаних із витратами, має не тільки формальне значення. Воно важливе для економічно обґрунтованого групування витрат, їх планування, обліку та аналізу.

У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку і прийняттям Податкового кодексу внесено певні зміни до складу і формування собівартості промислової продукції (робіт, послуг), а це, у свою чергу, призвело до змін у обліку виробничих витрат, калькулюванні, ціноутворенні, визначенні рентабельності продукції та ін.

В останні роки деякі підприємства почали не тільки відмовлятися від планування собівартості продукції, а й від її калькулювання. Існує думка, що ринкова економіка і прихована її конкуренція роблять калькуляцію фактичної собівартості продукції непотрібною, оскільки ціна на ці вироби формується під

впливом попиту та пропозиції, а сама по собі фактична собівартість продукції на ціну реалізації не впливає.

Така позиція може призвести до суттєвого економічного занепаду підприємств, які не здійснюють детальний та своєчасний облік виробничих витрат та калькулювання вартості продукції. Адже, як зазначає В. Сопко, «процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах... як процес створення нового продукту... як процес виробничого споживання. Кожен аспект процесу виробництва виступає як самостійний об'єкт вивчення. В самостійності кожного проявляється їх протилежність і як результат, індивідуальність» [66, с. 15].

Між цими аспектами є діалектичний взаємозв'язок і взаємообумовленість, яка одночасно характеризує їх як єдність. Ця єдність проявляється в тому, що в обох аспектах одночасно вивчаються витрати як такі, але в одному випадку по відношенню до аспекту виробничого споживання, а в другому – до аспекту створення нового продукту [66, с. 16].

Інші вчені розглядають «процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально речовій формі і у вартісному виразі» [52, с. 76]. При цьому, розглядаючи процес виробництва в натурально речовій формі «на вході» в систему відображаємо ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а «на виході» – вироблений продукт.

В процесі виробництва відбувається об'єднання засобів виробництва з робочою силою, що витрачає працю, і в результаті цього (виробництва) створюється продукт. На «вході» можна вивчити детально і оперативно кожний окремий елемент засобів виробництва в момент їх виробничого споживання, кожну трудову операцію в момент її здійснення. На «виході» – готовий продукт – це синтетичний результат взаємодії живої праці із засобами виробництва. Дослідити його можна лише після закінчення виробництва, тобто з меншою деталізацією і не так оперативно [52, с. 78].

Витрати виробництва становлять витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності. Й. Шумпетер у роботі «Теорія економічного розвитку» пише, що ділова людина розглядає як витрати ту суму грошей, яку вона вимушена сплачувати іншим господарюючим суб'єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей [79, с. 42]

В економічному тлумаченні витрат є поняття, що характеризує використання різних речовин і сил природи у процесі господарювання [5, с. 94]. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість».

Собівартість продукції була й залишається економічною категорією, яка характеризує результати діяльності підприємства [65, с. 45]. В умовах ринкової економіки України вона придбаває особливу актуальність. Собівартість, як форма руху ресурсів (елементів активу) фірми, виконує подвійну функцію. По-перше, вона характеризує суму й структуру зазнаних витрат, по-друге, забезпечує повернення цих витрат в одержаній виручці від реалізації продукції.

Собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують «на виході» процесу виробництва, тобто як результат його. Під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, необхідно прийняти за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїстий характер: 1) процес виробничого споживання ресурсів; 2) процес створення нового продукту.

Вартісна характеристика процесу виробництва формується із витрат виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у собівартість, тому щоб достовірно визначити собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво. Такий підхід до розуміння витрат виробництва в економічному тлумаченні має бути базовим для визначення цього поняття в обліковій термінології.

Для нашої економіки традиційним є законодавчо регламентований склад витрат, які включаються у собівартість продукції. На даному підході базується податкова система. У зарубіжній практиці не прийнято втручатися на державному рівні у склад собівартості, оскільки цей показник не являється обов'язковим для підприємницьких суб'єктів. Як наслідок виникає певна невідповідність методики обліку витрат та калькулювання вартості продукції за Податковим кодексом України та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика Податкового кодексу України та національних П(С)БО в частині визначення виробничих витрат при розрахунку податку на прибуток

Критерій	Податковий кодекс України	П(С)БО
Визначення витрат	Сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [55, пп. 14.1.27].	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період [57, п. 4].
Умови визнання витрат	Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку, та інших документів, встановлених розділом 2 цього Кодексу [55, п. 138.2]. (Розділ 2 п.44.1)	Витрати звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [57, п.6].

продовження таблиці 2.1

Момент визнання витрат	Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, наданих послуг [55, п.138.4]. Інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені, з урахуванням норм цього Кодексу [55, п. 138.5].	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які не можна прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [57, п. 7].
Класифікація витрат	1) витрати операційної діяльності: 1.1) собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг 1.2) витрати банківських установ 2) інші витрати: 2.1) загальновиробничі витрати 2.2) адміністративні витрати 2.3) витрати на збут 2.4) інші операційні витрати 2.5) фінансові витрати 2.6) інші витрати звичайної діяльності 2.7) амортизація 2.8) інші витрати господарської діяльності, до яких розділом 3 ПКУ прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат [55, ст. 138]	1) операційні витрати, що включаються до собівартості реалізованої продукції: 1.1) собівартість реалізованої продукції (містить в собі розподілені та недорозподілені загальновиробничі витрати); 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг): 2.2) адміністративні витрати; 2.3) витрати на збут; 2.4) інші операційні витрати 3) фінансові витрати; 4) втрати від участі в капіталі; 5) інші витрати звичайної діяльності 6) надзвичайні витрати [57, п. 10-20].
Визначення прибутку	прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат податкового звітного періоду [55, п.134.1.1]	сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати [57, п.4].

Як видно з таблиці 2.1, ПКУ містить більш чітке і конкретизоване формулювання понять, ніж НП(С)БО. Так, в ПКУ зазначено форми здійснення витрат – грошова, матеріальна, нематеріальна – чого немає в П(С)БО. Умовою визнання витрат в ПКУ є наявність відповідних первинних документів, що дуже коректно сформульовано з точки зору юриспруденції, в НП(С)БО умовою визнання витрат є можливість достовірної оцінки. При цьому в жодному з Положень не визначено поняття «достовірна оцінка».

В підручнику Г.В. Нашкерської зазначено, що оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку – це спосіб грошового вимірювання господарських засобів, зобов'язань та господарських операцій. Грошова оцінка використовується для узагальнення інформації про господарські операції, наявність активів та зобов'язань в облікових книгах та у фінансовій звітності [45, с. 42]. Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація [57]. Звідси робимо висновок, що достовірна оцінка – це історична собівартість активу скоригована на суму його переоцінки. Отже, бачимо, що визначена в ПКУ умова визнання витрат автоматично виключає можливість віднесення уцінки активів до витратних статей.

Позитивним моментом на шляху до гармонізації обліку для податкових цілей з теорією бухгалтерського обліку є використання в ПКУ принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей [56].

Під час дослідження найбільш принципів суперечності виявлено щодо класифікації та складу виробничих та інших операційних витрат діяльності. Перш за все, слід зазначити, що в ПКУ не дано визначень видів діяльності, немає поділу діяльності на звичайну та надзвичайну. Натомість є пункт 14.1.84, згідно з яким: інші терміни для цілей розділу 3 використовуються у значеннях, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними і міжнародними положеннями (стандартами) фінансової звітності, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку [п.14.1.84, 1]. На якісні характеристики фінансової та податкової звітності значною мірою впливає класифікація витрат.

Доречна класифікація витрат допомагає: управлінському персоналу оперативніше реагувати на неефективні витрати та запобігати їхньому

подальшому виникненню; податковим органам перевіряти доцільність здійснених витрат; іншим користувачам звітності (інвесторам, кредиторам) аналізувати діяльність підприємства у власних цілях. Так в пункті 138.1 статті 138 ПКУ проігноровано норми національних П(С)БО в частині поділу витрат на операційні (основні операційні та інші операційні) та інші витрати звичайної діяльності (фінансові, інвестиційні, інші).

Згідно з вище зазначеним пунктом ПКУ, слід розуміти що адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не є операційними витратами, що операційними витратами діяльності є тільки собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг. На нашу думку, п.138.1 ПКУ слід уточнити і до витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування віднести: витрати основної операційної діяльності (собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг), витрати іншої операційної діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), інші витрати (фінансові, інвестиційні, інші витрати звичайної діяльності, надзвичайні витрати).

Певні відмінності в Податковому кодексі, міжнародній та національній практиці існують також при калькулюванні вартості виготовленої продукції. Собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг для цілей розділу 3 ПКУ – це витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються в частині, яка не суперечить положенням цього розділу [55].

В ПКУ товари – це матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення [55]. В п.138.8 ПКУ зазначено, що собівартість виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг складається з витрат, прямо пов'язаних з виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням

послуг, а саме: прямих матеріальних витрат; прямих витрат на оплату праці; амортизації виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; вартості придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг; інших прямих витрат, у тому числі витрат з придбання електричної енергії (включаючи реактивну) [55].

Згідно П(С)БО 16 «Витрати», собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат [57]. До виробничої собівартості продукції ТОВ «Микулинецький Бровар» включає такі статті витрат на виготовлення пива (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Витрати на виготовлення 1000 л. пива на ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2018 р.

№ з/п	Стаття операційних витрат	Сума, грн.
1.	Сировина	523,2
2.	Бензин	90,7
3.	Дрова	48,09
4.	Заробітна плата	230,4
5.	Нарахування на заробітну плату	81,8
6.	Електроенергія	23,9
7.	Вода	5,4
8.	Послуги банку	87,9
9.	Оренда землі	21,7
10.	Амортизація обладнання	111,1
11.	Господарські матеріали	32
12.	Автозапчастини	15,5
13.	Страховання автомобілів	1,9
14.	Транспортний податок	1
15.	Податок на забруднення навколишнього середовища	147,1
16.	Собівартість придбаних товарів	135,8
17.	Інші витрати	14,5
	Разом	1572,3

В М(С)БО 2 «Запаси» зазначено, що собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан [37]. Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом повертаються суб'єктові господарювання податковими органами), а також витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням будь-якого предмета.

Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання [37]. Витрати на переробку запасів охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. Постійні виробничі накладні витрати – це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, серед них амортизація та утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління й адміністративні витрати заводу [37].

Розподіл постійних виробничих накладних витрат та витрат, пов'язаних з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нерозподілені накладні витрати в міжнародній практиці, на відміну від національної, визнаються як витрати того періоду, в якому вони понесені [37]. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей [37]. Згідно з М(С)БО 2 «Запаси», прикладами витрат, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є [37]: наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці та інших виробничих витрат; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва;

адміністративні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; витрати на продаж.

В міжнародній практиці балансова вартість реалізованих запасів повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися як витрати періоду, в якому відбувається часткове списання або збиток. Сума будь-якого сторнування будь – якого часткового списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрата періоду сторнування.

З вище зазначеного випливає, що в податковій практиці загальновиробничі витрати фігурують як окрема стаття витрат. Немає поділу загальновиробничих витрат на постійні і змінні, ці витрати не включаються до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг шляхом розподілу.

Іншими словами, загальновиробничі витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо в бухгалтерському обліку дані витрати будуть віднесені на фінансовий результат в періоді, коли буде визнано дохід від реалізації продукції, то в податковій практиці загальновиробничі витрати списуються на фінансовий результат по факту їх виникнення, незалежно від того, коли буде реалізована дана продукція і чи буде реалізована взагалі. Це досить позитивний момент для підприємств – платників податків, але водночас несе певні ризики щодо наповнення державної казни.

На основі вище наведено відобразимо витрати, що входять до складу собівартості реалізованої продукції згідно П(С)БО 16 «Витрати», М(С)БО 2 «Запаси» та Податкового кодексу України (ПКУ) (табл. 2.3).

Як видно з таблиці 2.3, за наявності на підприємстві всіх зазначених в ній витрат собівартість реалізованої продукції розрахована із застосуванням різних положень (П(С)БО 16, М(С)БО 2, ПКУ) буде різною.

Порівняльна характеристика собівартості реалізованої продукції в національній, міжнародній та податковій практиці

№ з/п	Витрати, що входять до собівартості реалізованої продукції	П(С)БО 16	М(С)БО 2	ПКУ
1	Прямі матеріальні витрати	+	+	+
2	Прямі витрати на оплату праці	+	+	+
3	Інші прямі витрати (амортизація ОЗ, нематеріальних активів, вартість придбаних послуг, тощо), в т.ч. втрати від технічно неминучого браку та витрати на виправлення такого браку	++	++	++
4	Змінні загальновиробничі запаси	+	+	-
5	Постійні загальновиробничі витрати, в т.ч.: а) адміністративні витрати, пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; б) нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей; в) оплата простоїв	+ - +, не вказано межі. +, не зазначено з чисті вина	+++ , в межах діючих норм. +, в межах діючих норм.	----

На нашу думку, аналіз рентабельності продукції (товарів, робіт, послуг) на основі показників податкової звітності не дасть достовірних результатів через відсутність у складі собівартості продукції загальновиробничих витрат.

У процесі здійснення своєї господарської діяльності поряд з основними витратами (сировина, матеріали, заробітна плата тощо) на підприємствах пивоваріння виникають накладні, пов'язані з підготовкою, організацією та обслуговуванням виробництва. Природа цих витрат має таку особливість – це є витрати непрямого характеру, і неможливо точно визначити, з яким саме конкретним продуктом вони безпосередньо пов'язані.

Зміни, що відбулися за останній час у теорії та практиці бухгалтерського обліку в Україні, процеси інтеграції вітчизняної системи обліку в міжнародну потребують нового формулювання терміну «накладні витрати» і нових підходів до їх обліку.

Оскільки загальновиробничі витрати займають високу питому вагу (близько 23,8 %) у собівартості продукції пивоварських підприємств необхідним є дослідження двох основних проблем відносно їх обліку: вчасне забезпечення інформацією щодо формування цих видів витрат та контроль за додержанням відповідного кошторису (планової калькуляції) і точність розподілу.

Здійснивши аналіз структури загальновиробничих витрат, можна зробити наступні висновки:

1) в склад загальновиробничих витрат включаються витрати на управління та експлуатацію машин та устаткування;

2) в основі поділу витрат на прямі і непрямі лежить, в першу чергу, характер їхнього зв'язку з виробництвом.

Наведена у П(с)БО 16 і Методичних рекомендаціях № 47 класифікація прямих витрат орієнтована на позамовний метод обліку: «Що стосується окремого замовлення, то можна говорити про те, що витрати сировини, матеріалів, оплата праці робітників, які зайняті у виробництві відповідної продукції, амортизація і т.п., є прямими (по відношенню до конкретного замовлення) [36]. При цьому загальновиробничі витрати, які пов'язані з виконанням декількох замовлень або декількох видів діяльності, розглядаються в цих документах як непрямі, що є справедливим саме для позамовного методу. Така логіка «не спрацьовує» при попередільному методі обліку, при якому калькулюється не замовлення, а виробничий процес (переділ, фаза, стадія). Що ж стосується переділу, то основну частину загальновиробничих витрат можна вважати прямими» [21, с. 47].

Об'єктом витрат на ТОВ «Микулинецький Бровар» виступає пивоварна продукція, різнорідна за видами й асортиментом. Відповідно, найдоцільнішим методом організації обліку витрат, що сформувався історично на цих підприємствах, є попередільний метод, який зумовлений тим, що на підприємствах пивоварної галузі основною сировиною є ячмінь, який завантажується у спеціальне обладнання, завдяки якому відбувається фізична,

термічна обробка, а також хімічні процеси, що призводять до кінцевого виробництва продукції. Отже, з'являється можливість більшу частину витрат віднести на об'єкт витрат (пиво різних видів) прямим методом.

Останнім часом спостерігається тенденція до перегляду існуючих концепцій класифікації непрямих витрат, яка полягає у тому, що достовірність і точність в обчисленні собівартості продукції забезпечується тим більше, чим ширше використовується принцип максимальної локалізації витрат. Для контролю собівартості пивоварної продукції загальновиробничі витрати на ТОВ «Микулинецький Бровар» плануються та обліковуються у розрізі відповідних підрозділів (центрів відповідальності) та видами (статтями) витрат, які, відповідно до п. 11 П(С)БО 16 встановлюються самостійно підприємством.

Актуальність проблеми достовірного розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами пивоварної продукції викликана такими обставинами: посиленням контролю за витрачанням коштів; збільшенням числа підприємств, що застосовують методи ціноутворення на основі витрат; специфікою виробництва – у пивоварній галузі вимагається обрахування повної собівартості продукції; окремими управлінськими рішеннями.

ТОВ «Микулинецький Бровар» застосовують спрощений метод розподілу непрямих витрат за єдиною ставкою для всього підприємства. Втім, єдину ставку розподілу доцільно застосовувати в пивоварінні тільки тоді, коли у всіх підрозділах підприємства непрямі витрати розподіляються між видами продукції приблизно в однакових пропорціях. Особливості пивоварного виробництва обумовлюють можливість застосування трирівневої моделі розподілу загальновиробничих витрат, яка дає можливість адекватніше визначати собівартість пивоварної продукції (рис. 2.1).

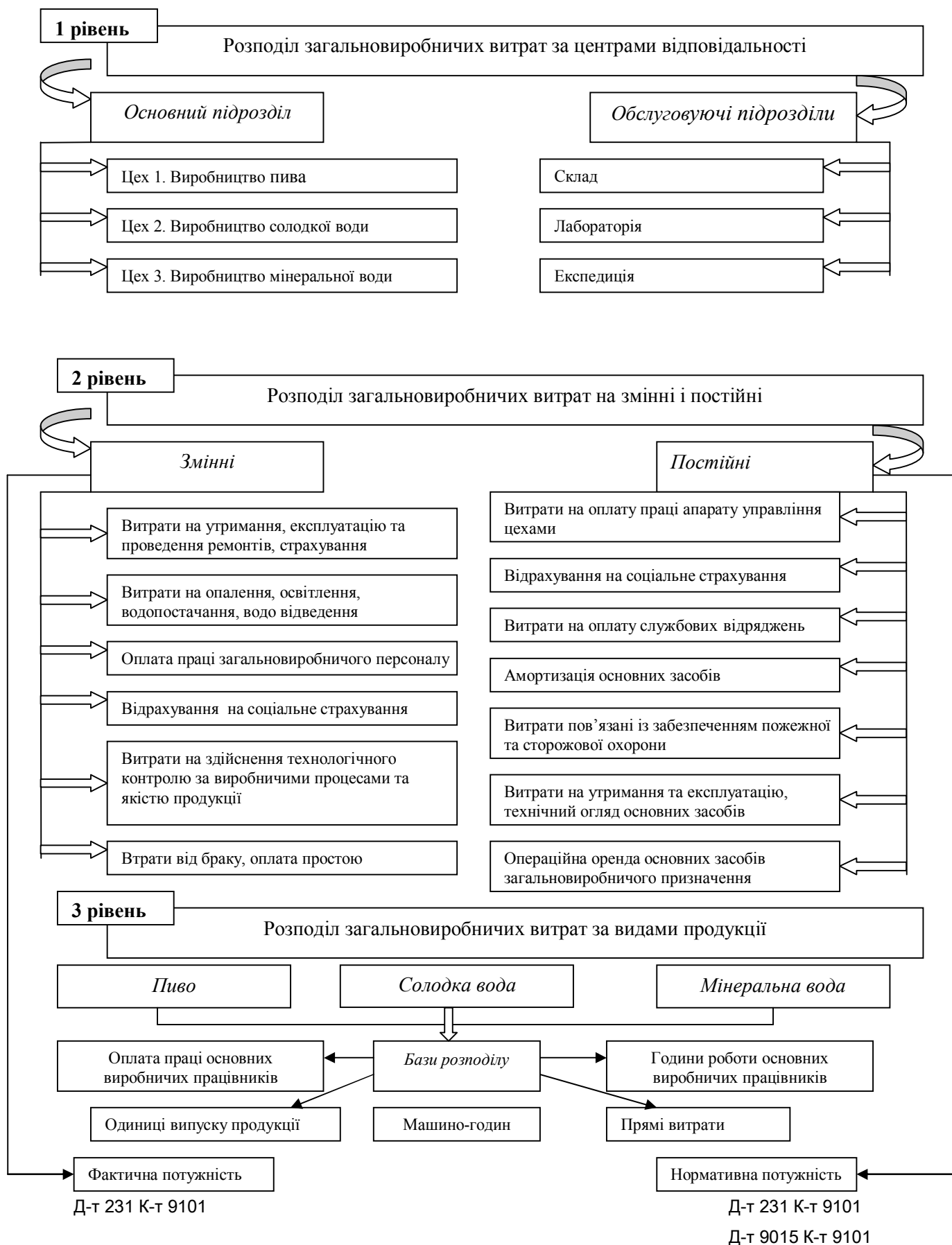


Рис. 2.1. Трирівнева модель розподілу загальновиробничих витрат на пивоварних підприємствах України

Мета першого рівня – вибрати метод, що забезпечує найбільш тісний причинно-наслідковий зв'язок із собівартістю. Для цього складаються накопичувальні відомості-звіти за кожним центром відповідальності. В тих випадках, коли центр відповідальності складається з декількох відділів та підрозділів, його розбивають на центри витрат, і звіти складаються за ними. Витрати, що неможливо віднести до конкретних підрозділів (здійснюються в інтересах декількох підрозділів одночасно), розділяють, застосовуючи різні бази розподілу.

Отже, на першому рівні загальновиробничі витрати розподіляються за виробничими підрозділами в два етапи:

1 етап. Загальновиробничі витрати розподіляються за виробничими та обслуговуючими підрозділами.

2 етап. Загальновиробничі витрати центрів обслуговування перерозподіляються на виробничі підрозділи із врахуванням обсягу послуг, що надаються.

Кінцевий результат цього рівня – розподіл витрат за статтями, виділення витрат, що відносяться до конкретних підрозділів, розподіл загальних витрат між підрозділами.

На другому рівні здійснюється процес розмежування між постійними та змінними загальновиробничими витратами за умови досягнення підприємством нормальної потужності з метою включення цих витрат до виробничої собівартості продукції.

На третьому рівні загальновиробничі витрати, накопичені за виробничими підрозділами, розподіляються за видами продукції, що здійснюється також у два етапи:

1 етап. Обирається база розподілу непрямих витрат, яка закріплюється обліковою політикою підприємства. Під базою розподілу розуміють показник (грошовий або натуральний) у розрахунку на одиницю виміру якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

2 етап. Розрахунок ставки розподілу накладних витрат на окремі види продукції шляхом ділення суми планових накладних витрат на очікувану величину базового показника.

Як показують проведені нами дослідження, на ТОВ «Микулинецький Бровар» загальновиробничі витрати розподіляють пропорційно заробітній платі виробничих працівників, хоча між цими витратами та заробітною платою робочих немає економічного взаємозв'язку. Недоліки застосування цієї бази стають ще більш безперечними у зв'язку з автоматизацією виробництва. При умові використання у виробництві складної техніки, для управління наймаються кваліфіковані високооплачувані працівники, і одночасно для виробництва попутної продукції використовуються працівники низької кваліфікації, то використання витрат на оплату праці як бази розподілу приведе до того, що більша частина загальновиробничих витрат стосуватиметься продукції, для виготовлення якої використовується складна техніка.

Враховуючи недоліки попередньої бази, в умовах впровадження у виробництво автоматизованих ліній набуває популярності розподіл загальновиробничих витрат, тобто, витрат на утримання та експлуатацію устаткування, пропорційно машино-годинам, затраченим на виробництво окремих калькуляційних об'єктів. Заперечення проти цієї бази розподілу складаються у тому, що «частина цих витрат, наприклад заробітна плата цехових механіків... відноситься до витрат... кожної групи устаткування і сама потребує попереднього розподілу пропорційно до тієї чи іншої бази. До того ж необхідно додатково організувати облік фактичного часу роботи кожної верстату та його використання при виготовленні різних видів продукції, що випускається» [14, с. 184].

Розподіл загальновиробничих витрат за методом випуску готової продукції є невиправданим у випадку, якщо на виробництво окремого виду продукції витрачається різна кількість годин, або вироби мають суттєво різну вагу і вартість (наприклад виготовлення пива, солодкої і мінеральної води).

Однак, він виправдовує себе на підприємствах, де виготовляється один вид продукції. Втім, застосування у якості бази розподілу фактичного обсягу випуску викликає деякі складнощі, оскільки на сьогодні пивоварні підприємства у зв'язку з високою конкуренцією на ринку пива та обмеженим терміном їх зберігання, визначають обсяги виробництва конкретного виду продукції у залежності від замовлень магазинів-покупців. Таким чином, обсяги виробництва за видами постійно змінюються, не дивлячись на те, що пиво світле займають лідируючі позиції.

Підводячи підсумок, можна зробити висновок, що в ринкових умовах значно підвищується роль собівартості продукції та формування цін на продукцію. Ефективне управління собівартістю продукції має бути орієнтоване на шляхи її зниження, а для цього потрібно обрати найкращий метод облікового відображення витрат, не лише прямих на виробництво, але й загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності.

2.2. Іноземні системи і методи формування собівартості продукції та їх імплементація у вітчизняну облікову практику

В зарубіжних країнах на відміну від України немає єдиної методики обліку виробничих витрат та визначення собівартості продукції. Тому кожне підприємство з урахуванням своїх цілей та інтересів самостійно визначає правила обліку витрат та розрахунку собівартості.

В основі обліку витрат на підприємстві лежить їх групування. Тому виробничі витрати слід, по-перше, акумулювати за місцями їх виникнення, по-друге, відносити на конкретний вид продукції, що досягається на рівні аналітичного обліку.

Враховуючи викладене, вважаємо, що під системою обліку виробничих витрат слід розуміти сукупність способів (прийомів) побудови аналітичних позицій з формування витрат з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції. При цьому простежується нечітке розмежування методів обліку витрат і калькулювання. У підходах учених існують відмінності: одні ототожнюють системи обліку витрат та методи калькулювання, інші – як конкретний порядок розрахунку собівартості продукції розглядають методи калькулювання. Перш за все, слід відзначити, що більшість науковців у своїх дослідженнях не відрізняють системи обліку витрат від методів калькулювання. Також, немає і єдиного підходу щодо їх класифікації.

Наприклад, І. Білоусова у статті «Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції» розглядає лише методи обліку витрат, не згадуючи нічого про самі методи калькулювання собівартості, а лише використовує цей термін при класифікації методів обліку витрат [4, с. 3]. В цьому контексті підкреслимо, що М. Чумаченко вважає, що розглянутим підходам до систем і методів калькулювання властиві обмеженість, непослідовність і термінологічна плутанина. На його думку, по-перше, не слід ототожнювати позамовне, попроцесне і нормативне калькулювання й

калькулювання з повним розподілом витрат, оскільки ці методи можуть застосовуватися також в умовах неповного розподілу витрат.

По-друге, метод повного калькулювання витрат стосується тільки виробничих витрат, а не повного калькулювання всіх витрат. По-третє, метод калькулювання на основі діяльності характеризує певний підхід до повного розподілу витрат [73, с. 5].

Також, порівнює системи обліку витрат до методів калькуляції А. Лишиленко. Залежно від організації і технології виробництва, а також виду продукції, що виготовляється, він виділяє такі методи калькуляції: попередільний (попроцесний), який включає одно- і багатопередільний, і позамовний; з метою виявлення відхилень фактичних витрат від нормативних – нормативний [33, с. 191].

Але, М. Врублевський відзначає, що управлінський облік витрат виробництва складається з двох розділів - власне обліку витрат виробництва і калькуляційного обліку собівартості продукції. Перший включає облік витрат виробництва за економічними елементами, видами, місцями виникнення і об'єктами обліку, а другий - облік собівартості за калькуляційними статтями витрат, визначення собівартості продукції за місцями виникнення витрат виробництва і калькуляції собівартості продукції за видами і калькуляційними одиницями, а також складання звітних калькуляцій фактичної собівартості готової продукції підприємства. Це калькуляційний облік процесів формування собівартості всієї виготовленої продукції, її одиниці як за окремими виробництвами, так і за її видами, марками, сортами і найменуваннями [8, с. 26].

Більш докладно виявляє сутність систем обліку витрат і методів калькулювання Т. Маренич. На її погляд «слід більш чітко розрізняти теми обліку витрат на виробництво і методи калькуляції собівартості продукції. Під системою обліку витрат на виробництво слід розуміти сукупність способів побудови аналітичних позицій по формуванню витрат з метою обґрунтованої калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними. Метод

калькулювання – це спосіб угруповання витрат за об'єктами калькулювання і прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції» [31, с. 20-21].

О. Корольова під системою обліку витрат у широкому значенні розуміє сукупність способів відображення, групування і систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення певної мети. З цього погляду методи калькулювання розглядаються як спеціальні методи обліку витрат, що використовуються для розрахунку собівартості певних видів, груп продукції (робіт, послуг). Системи обліку витрат та методи калькулювання – це дві стадії одного процесу; між ними є єдність, але не тотожність. Тому автором пропонується розглянути три ознаки класифікації: періодичність калькулювання, оперативність контролю за витратами, повнота включення витрат до собівартості продукції. При цьому названі ознаки класифікації розглядаються незалежно одна від одної [26, с. 16].

Т. Карпова відзначає, що діючі системи обліку виробничих витрат можна класифікувати за такими ознаками: об'єктам групування (позамовна і попроцесна), ступені нормування (фактичних і нормативних витрат), повноті охопту процесами (напівфабрикатний і безнапівфабрикатний), кількості продуктів (одно- і багатопродуктовий), місцям виникнення (часткова участь у випуску продукції, виконанні робіт і послуг і попереднє узагальнення витрат і їх подальший розподіл по носіях), способу розподілу непрямих витрат (одно- і багатокоефіцієнтний), виду організації (місця виникнення витрат і центри відповідальності), часу складання (планове і звітне) [23, с. 150-151].

Таким чином, система обліку витрат – це порядок відображення витрат на виготовлення продукції (за складом, змістом, призначенням, місцям виникнення, центрам відповідальності).

Традиційно методи калькулювання розглядають як способи числення собівартості продукції. Всі способи розрахунку собівартості об'єкту калькуляції і одиниці продукції М. Врублевський зводить до таких: нормативний спосіб, спосіб підсумовування витрат виробництва, спосіб

виключення вартості побічної продукції із загальної суми витрат виробництва, спосіб пропорційного розподілу витрат виробництва, спосіб прямого розрахунку, комбінований спосіб калькуляції [8, с. 48].

Він виділяє три основні методи калькулювання собівартості супутньої продукції комплексних виробництв: метод виключення, коефіцієнтний, комбінований, залишкової вартості, метод розподілу [8, с. 49].

При калькулюванні собівартості сумісних продуктів С. Голов зазначає, що виникає дві стадії: вимірювання витрат на виробництво кожного сумісного продукту після точки розділення; розподіл загальних витрат між сумісними продуктами. Методами розподілу цих загальних витрат автор називає такі: натуральних одиниць, вартості продажу, чистої вартості реалізації, валового прибутку [9, с. 127-131].

На думку В. Швеця, методом калькулювання є сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво і розрахункових процедур визначення собівартості продукції. До методів калькулювання відносить: прямого розрахунку, сумування витрат, виключення витрат, розподіли витрат, нормативний [76, с. 170].

Підсумовуючи, можна визначити, що метод калькулювання – це спосіб обчислення собівартості одиниці окремих видів продукції, який дає можливість оцінити рентабельність виробництва і збуту, обґрунтувати рішення про об'єм і структуру випуску, про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін і т. д.

Отже, об'єкти обліку витрат і калькуляції мають різне призначення та зміст. У цьому випадку варто взяти до уваги визначення об'єкту витрат, яке дає П(С)БО 16 «Витрати», де під ним розуміють певний вид продукції (роботи, послуги), що потребує визначення її собівартості (суми витрат, пов'язаних з її виробництвом) [57].

Аналізуючи зміст нормативного документа, можна зробити висновок, що об'єкт обліку витрат і об'єкт калькуляції ототожнюються, причому останній у

термінології стандарту взагалі відсутній. Таким чином, у нашому дослідженні об'єктом витрат, як і об'єктом калькуляції, буде конкретна продукція.

Калькуляція представляє собою класифікацію, реєстрацію і відповідний розподіл виробничих витрат для визначення собівартості продукції або послуг. При цьому калькуляція собівартості продукції повинна відповідати галузевій специфіці підприємства, а також особливостям організації його виробництва.

В залежності від того, на основі яких норм витрат вони складаються, виділяють планову, нормативну і звітну (або фактичну) калькуляції. Плановою калькуляцією визначають середню собівартість продукції або виконаних робіт на плановий період (рік, квартал). Складають їх з прогресивних норм витрат сировини, матеріалів, палива, енергії, витрат праці, використання устаткування і норми витрат по організації обслуговування виробництва. Ці норми витрат є середніми для планового періоду. Різновидом планових є кошторисні калькуляції, які складають на разові вироби або визначення цін, розрахунків із замовниками й інших цілей.

Нормативні калькуляції складають на основі діючих на початок року, місяця, норм витрат сировини, матеріалів і інших витрат (поточних норм витрат). Поточні норми витрат відповідають виробничим потужностям підприємства на даному етапі його роботи. Поточні норми витрат на початку року, як правило, вище за середні норми витрат, закладені в планову калькуляцію, а в кінці року, навпаки, нижче. Тому і нормативна собівартість продукції на початку року, як правило, вище, а в кінці року - нижче.

Звітні або фактичні калькуляції складають за даними бухгалтерського звіту про фактичні витрати на виробництво продукції і відображають фактичну собівартість виробленої продукції або виконаних робіт. У фактичну собівартість продукції включають і не заплановані невиробничі витрати [7, с. 68-69]. В інших джерелах виділяють калькуляцію з повним розподілом затрат (повне калькулювання) і калькуляцію за змінними витратами (калькуляція часткових витрат). Система обліку і калькулювання за повними витратами передбачає, що в собівартість продукції включають усі затрати, пов'язані з

процесом виробництва: прямі матеріали; пряма заробітна плата; інші прямі затрати; накладні загальновиробничі затрати. Калькуляція собівартості за змінними витратами є необхідним доповненням калькуляції повних витрат. Використовують її в управлінському обліку для планування, контролю, прийняття управлінських рішень про виготовлення нових видів продукції, планування прибутку, рішень типу «виготовляти чи купувати?» [30, с. 17].

У разі, якщо за методологічну основу обчислення собівартості береться характер виробництва на підприємстві розрізняють чотири основні методи калькуляції продукції: простий, нормативний, позаказний і попередільний. Простий застосовується на підприємствах, що виробляють однорідну продукцію, не мають напівфабрикатів і незавершеного виробництва. На цих підприємствах всі виробничі витрати за звітний період складають собівартість всієї виробленої продукції (робіт, послуг) Собівартість одиниці продукції обчислюється шляхом ділення суми виробничих витрат на кількість одиниць продукції [75, с. 541].

Нормативний застосовується на підприємствах з масовим і серійним характером виробництва. Такий метод дає можливість вести повсякденний контроль над ходом виробничого процесу, за виконанням завдань по зниженню собівартості продукції. В цьому випадку витрати на виробництво підрозділяються на дві частини: витрати в межах норм і відхилення від норм витрат. Всі витрати в межах норм враховуються без угруповання, по окремих замовленнях. Відхилення від встановлених норм враховуються за їх причинами і винуватцями, що дає можливість оперативно аналізувати причини відхилень, попереджати їх в процесі роботи. При цьому, як доводить, О.Байдик, фактична собівартість виробів при нормативному методі обліку визначається шляхом підсумовування витрат за нормами і витрат в результаті відхилень і змін поточних нормативів [3, с. 52].

Позамовна система обліку застосовується на підприємствах індивідуального і дрібносерійного виробництва, де виробничі витрати враховуються за окремими замовленнями на виріб або роботах. Тут фактична

собівартість визначається після закінчення виконання замовлення. Вся сума витрат складатиме її собівартість. В практиці виробничого обліку застосовується декілька варіантів позамовного методу. Частіше за все повна собівартість замовлення в цілому визначається після його закінчення. При цьому в серійному виробництві не калькулюється собівартість кожного виробу, що входить в замовлення. У виробництвах крупних одиничних виробів з тривалим технологічним циклом для скорочення калькуляційного періоду визначають собівартість окремих технологічних і монтажних частин виробу відповідно до встановленої комплектації. Можуть калькулюватися і частковий випуск, і комплекти однакових деталей для різних виробів, і повний випуск запасних частин обмеженої номенклатури і спеціального призначення. Також можливий варіант, при якому витрати систематизують по головному виробу певної серії, а собівартість модифікованих виробів калькулюється шляхом приєднання до витрат по нормах на ці модифікації відхилень, виявлених за замовленням в цілому.

Попередільний метод калькуляції собівартості використовується в масовому виробництві з коротким, але закінченим технологічним циклом, коли продукція, що випускається підприємством, однорідна за початковим матеріалом і характером обробки. Облік витрат здійснюється за стадіями (фазами) виробничого процесу. Попередільний метод використовується в тому випадку, якщо сировина і матеріали проходять декілька закінчених стадій обробки, і після закінчення кожної стадії виходить не продукт, а напівфабрикат.

Попередільний метод обліку витрат і калькуляції собівартості продукції може бути безнапівфабрикатним (контроль за рухом напівфабрикатів здійснюється бухгалтером оперативно в натуральних величинах і без запису на рахівницях) та напівфабрикатним (собівартість розраховується по кожній стадії виробництва виробу). Різновидом попередільного методу є однопредільний метод, що використовується в масових виробництвах добувної промисловості, в деяких галузях оброблювальної (енергетичному виробництві, окремих виробництвах хімічної промисловості), допоміжних виробництвах

машинобудівних підприємств, де немає взагалі напівфабрикатів, а виготовлення продукції відбувається в одному технологічному процесі. Об'єктом обліку витрат тут є один переділ [75, с. 543-546].

У деяких джерелах виділяють також попроцесний метод калькулювання, згідно з яким виробничі витрати групуються по підрозділах або по виробничих процесах. При попроцесному методі собівартість в процесі виробництва нагромаджується по процесах і загальна собівартість продукції визначається шляхом надбавки до загальної суми витрат попередніх підрозділів витрат подальшого підрозділу. В основі системи обліку попроцесної собівартості лежить розрахунок умовних (еквівалентних) одиниць продукції, необхідний для визначення собівартості одиниці продукції.

Тому, на думку Т. Войтенко, підприємства, що використовують попроцесний метод, повинні мати наступні особливості:

- однорідна якість продукції;
- окреме замовлення не впливає на виробничий процес в цілому;
- виконання замовлень покупця забезпечується на основі запасів виробника;
- виробництво є серійним масовим і здійснюється потоковим способом;
- стандартизація технологічних процесів і продукції виробництва;
- попит на продукцію, що випускається, постійний;
- стандарти за якістю перевіряються на рівні виробничих підрозділів [7, с. 50].

Особливої уваги також заслуговують використання провідних форм і методів організації праці та управління виробництвом, що застосовуються в економічно розвинених країнах. Тому варто звернути увагу на альтернативні системи обліку витрат, що активно використовуються у світі.

Розглянемо можливість використання на українських підприємствах провідних систем обліку виробничих витрат (табл. 2.4).

Провідні системи обліку витрат і можливість їх використання на українських підприємствах

Назва методу	Суть методу	Переваги	Недоліки	Можливість використання
Стандарт-кост (standard - cost)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Попереднє складання нормативної калькуляції. 2. Всі виробничі витрати в обліку повинні бути співставні із стандартами, що встановлені. 3. Відхилення, виявлені при порівнянні фактичних витрат із стандартними, повинні бути розподілені за причинами і віднесені на винних осіб. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Універсальність 2. Контроль за ефективним використанням всіх ресурсів. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Складність складання стандартів згідно з технологічною картою. 2. Значна залежність від інфляційних процесів. 3. Неможливість використання при випуску різної продукції. 	Можливе використання елементів методу стандарт-кост або застосування цього методу на окремих етапах виробничого процесу.
Директ-костинг (direct-costing)	<p>Основні риси:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Облік продукції за змінними витратами і визначення виробничої собівартості. 2. Облік постійних витрат загалом по підприємству і віднесення їх на зменшення операційного прибутку. 3. Встановлення взаємозалежності між обсягами продажів, собівартістю і прибутком. 4. Визначення точки беззбитковості. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Спрощення і точність обрахунку собівартості. 2. Відсутність розподілу постійних витрат між видами продукції. 3. Можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів продукції. 4. Можливість визначення оптимальної програми випуску і реалізації продукції. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Можливість використання за умови, що прямі витрати повинні складати більшу частину, однорідність випуску продукції 2. Складність розподілу витрат на постійні і змінні 	Застосування даного методу можливе лише в управлінських цілях, однак значна частина непрямих витрат ускладнює процес калькулювання.
Система JIT (justin-time – точно в строк)	<p>Передбачає відмову від виробництва крупними партіями і створення безперервного - поточного виробництва. Мета JIT – знищення зайвих витрат і ефективне використання виробничого потенціалу підприємства. Виробничий облік перетворюється в систему управління вартістю.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Спрощує процес обліку виробничих витрат і допомагає менеджерам регулювати і контролювати витрати. 2. Облік матеріалів і незавершеного виробництва ведеться на одному рахунку. 3. Більшість непрямих витрат переводяться до категорії прямих, спрощуючи порядок визначення собівартості. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Не дає можливість окремо оцінити розмір незавершеного виробництва. 2. Недостатній контроль за наявними ресурсами на підприємстві. 	Для вирішення стратегічних цілей та подальшого управління діяльністю підприємства можливим методом обліку може бути – метод JIT.
Метод ABC «Activity Based Costing»	<p>Система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції. Всі витрати обліковуються в розрізі 4 видів робіт: по одиниці продукції, виробництву продукції та загально-господарські роботи.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Забезпечує доступ до оперативної інформації на всіх рівнях. 2. Спрощує розрахунок собівартості на всіх етапах процесу виготовлення продукції 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Складність повного розподілу всіх операцій на 4 категорії. 2. Неможливість для окремих статей накладних витрат визначити адекватну базу розподілу 	Застосування даного методу можливий на підприємствах, що виготовляють різномірну продукцію та мають високотехнологічну структуру виробництва.

Залежно від повноти включення в собівартість продукції загальновиробничих витрат розрізняють наступні системи обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості:

- система обліку змінних витрат - «директ-костинг» (Direct costing) або «вэриэбл-костинг»(Variable costing), тобто метод зрізаючої (неповної) собівартості, що припускає розділення виробничих витрат на змінні і постійні. По цьому методу в собівартість готової продукції включаються тільки змінні виробничі витрати. По змінних витратах оцінюють незавершене виробництво і залишки готової продукції на кінець періоду.

- система обліку витрат за повною собівартістю - «фул-абсорпшен костинг» (Full-Absorption costing) передбачає включення в собівартість готової продукції всіх виробничих витрат підприємства, незалежно від їх розподілу на постійні і змінні, прямі і непрямі.

За детального дослідження методів обліку витрат доцільно виокремити систему JIT (just-in-time – точно в строк). Система була розроблена в Японії в середині 70-х років двадцятого століття в компанії «Тойота» і сьогодні застосовується багатьма підприємствами промислово розвинених країн.

Суть цієї системи організації та управління виробництвом полягає у відмові від виробництва продукції «на склад» великими партіями, натомість організовується безперервно-поточне виробництво. За умови використання такої системи наявність товарно-матеріальних ресурсів, не задіяних в процесі виробництва, розглядається як обмеження, що заважає прийняттю ефективних управлінських рішень. З практичного погляду головною метою системи «точно в строк» є уникнення понесення будьяких зайвих витрат та ефективне використання виробничого потенціалу підприємства.

Однією зі значних відмінностей від традиційних систем управління виробництвом є те, що системи «точно в строк» виробляють лише ту продукцію, в якій є попит на ринку, і лише у тій кількості, що необхідна. Попит супроводжує продукцію через увесь виробничий процес. При кожній операції виробляється лише те, що необхідно для наступної операції. Таким чином

означена система зменшує розмір партій, що знаходяться в обробці, практично ліквідує незавершене виробництво, зводить до мінімуму термін виконання виробничих замовлень – не за тижнями і місяцями, а за днями і навіть годинами.

При цьому також спрощується система обліку витрат виробництва, оскільки з'являється можливість об'єднати рахунки з обліку матеріалів та витрат виробництва. Крім того, частину накладних витрат можливо перенести прямо на продукцію за рахунок деяких змін у виробничому процесі. Зокрема, при організації виробничого процесу за системою JIT працівники, зайняті на виробництві, зобов'язані також здійснювати технічне обслуговування, ремонт та налагодження обладнання, які за традиційної системи на багатьох інших підприємствах здійснюються працівниками допоміжних підрозділів. Це у свою чергу підвищить точність обрахунку собівартості одиниці продукції.

Застосування принципів JIT-систем спрощує процес обліку витрат виробництва та допомагає управлінцям регулювати та контролювати витрати. Подібне спрощення призводить до поліпшення якості виробництва, обслуговування та точнішої оцінки вартості.

Традиційно системи обліку витрат виробництва мають тенденцію до ускладнення з великою кількістю обліково-розрахункових операцій та звітних даних. Спрощення ж цього процесу систему обліку витрат виробництва перетворює у систему управління собівартістю. При застосуванні описаної системи виробництва облік матеріалів та незавершеного виробництва ведеться на одному об'єднаному рахунку, що є цілком допустимим, оскільки нагальної необхідності в окремому обліку незавершеного виробництва на підприємствах немає, що зумовлено технологічним процесом, який триває від кількох годин до двох днів, а також продукти незавершеного виробництва не реалізуються. При цьому використання окремого рахунку для контролю за складськими запасами матеріалів втрачає свою актуальність. Однак на практиці не існує у чистому вигляді застосування жодного з методів обліку витрат, тому не можливо одразу перейти до ідеального варіанта використання JIT-системи.

Об'єкт калькулювання є одиниця продукції (робіт, послуг), тобто кінцевий продукт, виготовлений на підприємстві. Залежно від технології і характеру продукції об'єктами калькулювання можуть бути: один продукт виробництва; один продукт окремих процесів, стадій, переділів, фаз виробництва; виріб підприємства; виріб центру відповідальності; вид робіт, послуг структурного підрозділу підприємства. З опрацьованого матеріалу можна визначити таку характеристику методів калькулювання витрат, яка наведена в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Характеристика методів калькулювання витрат

Назва методу	Характеристика методу
1. Балансовий метод	Застосовується при калькулюванні собівартості окремих видів продукції і собівартості витрат окремого цеху в цілому підприємстві. Полягає у використанні балансової рівності витрат. Дає можливість контролю витрат.
2. Метод прямих розрахунків	Застосовується на виробництві з одним видом продукції і відсутності залишку незавершеного виробництва. Немає необхідності ділити витрати, все відноситься прямо на продукцію.
3. Метод розподілу вартості	Застосовується на виробництвах з позамовним методом обліку. Розподілу підлягають: 1) всі непрямі витрати; 2) основні витрати на основі відповідної бази; 3) витрати звітного періоду між товарним випуском і залишком незавершеного виробництва на кінець місяця шляхом попередньої калькуляції ЗНВ за нормами і резервами за даними бух обліку. Є 3 статті списання прямо без розподілу: на освоєння, витрати від браку, знос спеціального інструменту.
4. Метод додавання витрат	Застосовується при попередньому методі, при напівфабрикатному варіанті. Собівартість кінцевого продукту визначається додаванням собівартості напівфабрикатів з кожного попереднього переділу до вартості кожного наступного переділу.
5. Метод виключення витрат	Застосовується в комплексних виробництвах для яких характерно виготовлення з одного матеріалу декількох видів продукції. Сума що залишилась відноситься на собівартість основного виду
6. Нормативний метод	Спрощений метод перерозрахунку незавершеного виробництва. Для знаходження неврахованих відхилень треба порівняти фактичну собівартість з балансовим методом з фактичною собівартістю за нормативним методом (зі знаком +)
7. Комбінований	Застосовується декілька методів одночасно

Як видно з даних табл. 2.5, існує значна кількість методів обліку і калькування витрат серед яких: балансовий метод, метод прямих розрахунків, метод розподілу вартості, метод додавання витрат, метод виключення витрат, нормативний метод, комбінований. Досліджуване підприємство

ТОВ «Микулинецький Бровар» використає нормативний метод калькулювання, що значно спрощений унаслідок відсутності незавершеного виробництва при виготовленні пивоварної продукції.

Планова (нормативна) калькуляція складається на всі види пивоварної продукції, що виготовляються у планованому році. Планова (нормативна) калькуляція собівартості вперше виготовлених у планованому році виробів і виробів, що виготовляються на нових потужностях, складається на підставі проектних показників за даними конструкторсько-технологічної документації на базі діючих на початок звітнього періоду норм і є основою для обліку виробничих витрат, здійснення оперативного контролю за витратами виробництва і виконанням завдань щодо зниження собівартості пива. Від правильності складання калькуляції собівартості продукції залежить економічне благополуччя підприємства. Основою складання планової (нормативної) калькуляції на підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар» є технічно обґрунтовані норми витрат матеріалів і трудових витрат, стандарти та технічні умови, встановлені для пивоварної продукції. Ці норми визначаються на основі діючих (або очікуваних) на початок планового періоду нормативів з урахуванням економічної ефективності розроблених заходів для подальшого удосконалення виробництва. Під час складання планової (нормативної) калькуляції визначається величина прямих і непрямих витрат на виробництво одиниці продукції в планованому періоді. При цьому більша частина витрат включається до собівартості одиниці продукції у вигляді прямих витрат.

Нормативний метод – це основний метод виробничого обліку, який сприяє впровадженню прогресивних норм витрат, це метод дієвого контролю, за рівнем витрат виробництва, що дає змогу використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості продукції та оперативного управління виробництвом. Основними його елементами є облік витрат за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм. Він дозволяє вести щоденний контроль за ходом виробничого процесу, за виконанням завдань по зниженню собівартості продукції пивоварної промисловості;

оперативний контроль за витратами, що спричинили відхилення до початку й у процесі виробництва продукції. У цьому випадку витрати на виробництво поділяються на: витрати в межах норм, відхилення від норм витрат і відхилення від зміни норм. Усі витрати в межах норм ураховуються за окремими видами продукції. Відхилення від установлених норм ураховуються за їх причинами і винуватцями, що дає можливість оперативно їх попереджувати.

Для визначення розрахованих відхилень фактичні витрати потрібно порівнювати з нормами виходу готової пивоварної продукції, обчислених у відсотках до кількості вихідної сировини та матеріалів, а саме: нормами виходу продукції на рецептурну кондицію вихідної сировини чи матеріалів; нормами виходу пивоварної продукції, перерахованих на фактичну кондицію вихідної сировини; нормами виходу, перерахованих на фактичну кондицію готового продукту при збереженні (рецептурної) кондиції вихідної сировини (розраховується при розходженні кондиції) [1, с. 62].

Оперативні відомості про відхилення від собівартості окремого виду пивоварної продукції дають змогу приймати основні управлінські рішення при встановленні ціни продукції. За допомогою ціни виражається вартість продукції, вимірюються економічні величини обсягів виробництва і споживання. Коли йдеться про ринкові ціни, необхідно враховувати те, що ціни відображають не тільки стадію виробництва, а й стадію обміну, зокрема конкретне співвідношення попиту й пропозиції, що склалися на ринку. Тобто, коли попит на певний вид продукції перевищує пропозицію, то ціна на ринку буде більшою від суспільне необхідних витрат праці на її виготовлення, й навпаки. Таким чином, в основі цін лежать не суспільне необхідні витрати праці, а ринкова вартість, що забезпечує відтворення виробництва у пивоварної галузі відповідно до виявленої ринком суспільної потреби.

Отже, унікальні системи організації виробництва вимагають створення особливих калькуляційних систем. На наш погляд, альтернативний підхід до обліку витрат здійснюється за умови використання системи калькулювання за останньою операцією.

2.3. Автоматизація обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості

Переважна більшість виробничих підприємств сьогодні обліковує витрати за допомогою ЕОМ (електронно – обчислювальних машин), проте необхідна правильна організація їх автоматизованого обліку. Правильно організований автоматизований облік витрат сприятиме оперативному прийняттю управлінських рішень.

Це пояснюється тим, що комп'ютеризація обліку витрат охоплює широке коло трудомістких операцій. До них відносять: групування прямих виробничих витрат за напрямками витрачання, визначення нормативної (планової) та фактичної собівартості продукції, напівфабрикатів і незавершеного виробництва, облік відхилень від норм витрат, зведений облік витрат на виробництво, відображення на рахунках синтетичного обліку кореспонденції рахунків. В умовах автоматизації розрахунків і групування нормативів існує можливість для переходу від складання нормативних калькуляцій на перше число місяця, кварталу, року до розроблення їх на будь-яку дату поточного місяця. Це дозволяє відмовитися від щомісячного перерахунку залишків незавершеного виробництва у зв'язку зі змінами норм на початок місяця і точніше обчислювати фактичну собівартість товарного відпуску продукції.

У комп'ютерній бухгалтерії через розширені можливості аналітичного обліку можлива побудова багаторівневих статей витрат, необхідних для потреб управління, а також облік витрат за центрами відповідальності [29, с. 86]. Така схема калькуляції дозволить отримати інформацію про витрати певного виду ресурсів на одиницю окремого виробу за конкретним розділом; витрати за видами і групами продукції; витрати за підрозділами; витрати за видами або за групами (використовуючи різні рівні аналітичного обліку).

Вхідна інформація обліку прямих витрат на виробництво – це сформована на машинних носіях інформація, яка є результатом розв'язання задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій,

обліку готової продукції, її відвантаження й реалізації. Отже, основними завданнями автоматизації обліку прямих витрат на виробництво є:

- своєчасне, повне й достовірне відображення в обліку фактичних витрат на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг);
- контроль за правильним використанням сировини, матеріалів, палива, енергії, фондів заробітної плати тощо, за дотриманням установлених кошторисів витрат на обслуговування виробництва, управління, надання послуг;
- обґрунтування калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), правильне складання звітних калькуляцій;
- перевірка виконання планів собівартості (планів кошторисів витрат) і виявлення резервів скорочення витрат;
- виявлення результатів собівартості цехів та інших підрозділів підприємства;
- виявлення й усунення недоліків організації виробництва та матеріально-технічного забезпечення, спрямованого на максимальну економію матеріальних і трудових витрат і на підвищення продуктивності праці.

Автоматизоване оброблення відомостей з обліку прямих витрат на виробництво, як правило, виконується після автоматизації інших ділянок обліку і передбачає групування витрат за аналітичними й синтетичними рахунками, що забезпечується формуванням відповідних реєстрів або виконанням розрахунків за окремими елементами витрат: відомостей розподілу нарахованої заробітної плати та витрат матеріалів за шифрами аналітичного обліку й синтетичними рахунками; розрахунків сум на соціальне страхування, резервів відпускних та ін. [51, с. 116].

За послідовністю виконання всі задачі обліку прямих витрат на виробництво розподіляють на окремі комплекси: виявлення та розподіл прямих витрат, облік та розподіл комплексних витрат, облік витрат у виробництві, облік незавершеного виробництва, облік витрат основного виробництва, складання зведених реєстрів, розрахунки калькуляції собівартості продукції.

Ці комплекси задач входять до складу АРМ бухгалтера з обліку прямих виробничих витрат відповідних рівнів (рис. 2.2), використання яких характерне для великих і середніх підприємств.



Рис. 2.2. Функції працівників різних рівнів управління з обліку прямих витрат на виробництво продукції

На першому рівні формуються й готуються первинні дані з обліку прямих витрат на виробництво, які утворюються в місцях виникнення інформації. Обліковуються витрати на виробництво в окремих підрозділах, що передбачає організацію систематичного та своєчасного виявлення відхилень від нормальних умов, проведення оперативного обліку та внутрішнього контролю.

Другий рівень забезпечує контроль інформації I-го рівня, виконує регламентні та запитові задачі загалом по підприємству.

На третьому рівні забезпечується аналіз роботи структурних підрозділів і підприємства загалом, узагальнюються зведені дані витрат на виробництво,

здійснюється оперативний контроль за використанням трудових, матеріальних і грошових ресурсів, організація внутрішнього контролю.

На сьогодні достатньо ефективно організовано три рівні управління виробничими витратами в програмному продукті «1С:Бухгалтерія 8 для України». Прийнято вважати, що програмний продукт «1С:Бухгалтерія 8 для України» використовується в основному для ведення бухгалтерського та податкового обліку. Проте його широкі функціональні можливості дозволяють вирішувати завдання, що виходять далеко за межі бухгалтерії, наприклад, автоматизація облікових завдань виробничого процесу, виготовлення товарів та надання послуг.

Використовуючи програму «1С:Бухгалтерія 8.2», можна обліковувати виробничі процеси починаючи з моменту придбання сировини до випуску вже готової продукції. При цьому виробничі операції автоматично відображатимуться як у бухгалтерському, так і в податковому обліку. Протягом місяця витрати, пов'язані з виробничою діяльністю підприємства, відображаються на рахунках обліку витрат.

Весь алгоритм дій бухгалтера з обліку операцій виробничого характеру візуалізовано у програмі в розділі «Виробництво». Послідовність облікових операцій починається із заповнення документа «Вимога-накладна». Проте тут важливо підкреслити ось що: запаси, які використовуються для виробництва товарів, обов'язково повинні заздалегідь бути оприбутковані на складі, і лише зі складу вони можуть бути передані у виробництво.

Готова продукція оприбутковується на складі за плановою собівартістю. Потім наприкінці місяця на підставі інвентаризації визначаються залишки незавершеного виробництва. І фінальною операцією обліку виробництва є розрахунок фактичної собівартості продукції, до вартості якої включаються загальновиробничі витрати.

Перед тим як проводити першу завершальну операцію, потрібно встановити налаштування облікової політики. Тут визначається спосіб обліку прямих витрат та розрахунку собівартості виробництва.

Розглянемо послідовність дій з обліку виробничих витрат у програмі «1С:Бухгалтерія для України 8.2» (рис. 2.3).

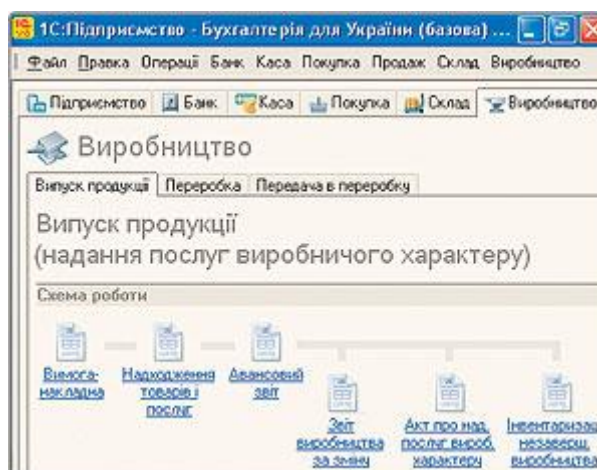


Рис. 2.3. Документи, призначені для обліку прямих виробничих витрат в «1С:Бухгалтерія для України 8.2»

Для фіксації домовленості з постачальником про придбання сировини використовується документ «Рахунок на оплату постачальника», який може бути також підставою для його оплати й отримання. Залежно від способу оплати на підставі цього документа можна виписати або «Видатковий касовий ордер» (плата готівкою), або «Платіжне доручення» (безготівкова оплата). У документі вмикається прапорець Сплачено – для обліку фактичної витрати коштів за відомостями, отриманими з банку. Унаслідок цього після проведення документа залишок коштів на розрахунковому рахунку підприємства зміниться.

Отриману податкову накладну вносять до програми за допомогою документа «Реєстрація вхідного податкового документа», який буде підставою для його запису до реєстру податкових накладних.

Відповідними документами відображається надходження сировини і матеріалів на склад – за оплати готівкою ця операція фіксується документом «Авансовий звіт», при безготівковій оплаті – документом «Надходження товарів і послуг». Заздалегідь вибирається вид операції (кнопка Операція), яка буде виконана під час проведення документа (у цьому разі операція Покупка, комісія), при цьому автоматично формуються назва документа та необхідний

склад графічної частини документа. А при заповненні даних про куплені запаси рахунки бухгалтерського та податкового обліку автоматично підставляються з реєстру «Рахунок обліку (БО)».

Для реєстрації факту передачі матеріалів зі складу у виробництво використовується документ «Вимога-накладна». Вартість матеріалів, поміщених до табличної частини документа, списується на витрати виробництва. Причому в цьому документі можна відобразити різні види витрат: виробничі та загальновиробничі, адміністративні та витрати на збут (закладка Рахунки витрат). У бухгалтерському обліку вони відповідають списанню вартості матеріалів на відповідні рахунки (рис. 2.4).

The screenshot shows a software window titled "Требование-накладная: Материалы. Проведен". It contains a table with the following data:

№	Номенклатура	Количество	Ед.	К.	Счет учета	Нал. назн. (НДС)
1	Ячмінь	84,000	т	1,000	201	Опод. ПДВ
2	Стабілізатор E220 10 мл.	120,000	шт	1,000	201	Опод. ПДВ
3	Хміль	2,000	т	1,000	201	Опод. ПДВ

Below the table, there is a field for "Ответственный" (Responsible) with the value "Бухгалтер" and a "Комментарий" (Comment) field. The bottom of the window shows the window title "М-11 (Требование-накладная)" and buttons for "Печать", "OK", "Записать", and "Закрыть".

Рис. 2.4. Відображення прямих матеріальних витрат на виробництво продукції на ТОВ «Микулинецький Бровар»

Перелік матеріалів, зазначених в документі, прив'язується до певної номенклатурної групи, яка визначає аналітику витрат (закладка Рахунки витрат). Розподіл непрямих (загальновиробничих) витрат при розрахунку собівартості готової продукції буде виконано саме на цю номенклатурну групу.

На цій самій закладці вибирається підрозділ, на витрати якого списуватимуться матеріали, передані у виробництво.

Виробничі підсумки випуску продукції щодня повинні вноситися до інформаційної бази документом «Звіт виробництва за зміну». У цьому документі реквізити склад, підрозділ організації, продукція/послуга є обов'язковими для заповнення та вибираються з відповідних довідників (рис. 2.5).

The screenshot shows a software window titled "Отчет производства за смену: Проведен". The window contains the following fields and data:

- Номер: 60100000002 от: 17.12.2017 12:00:01
- Организация: ТОВ «Микулинецький Бровар»
- Склад: Основний склад
- Подразделение: (empty)
- Счет затрат: 231

Below these fields, there are three tabs: "Продукция (1 поз.)", "Услуги (0 поз.)", and "Возвратные отходы (0 поз.)". The "Продукция" tab is active, showing a table with the following data:

№:	Продукция	Количество	Ед.	К.	Цена (плановая)	Сумма (плановая)
1	Пивне сусло світле«Фірмове»	75,000	л.	1,000	652.00	48 900

At the bottom of the window, there are fields for "Ответственный: Бухгалтер" and "Комментарий:". The status bar at the bottom indicates "Накладная на передачу готовой продукции" and includes buttons for "Печать", "OK", "Записать", and "Закреть".

Рис. 2.5. Оприбуткування з виробництва готової продукції на ТОВ «Микулинецький Бровар»

У табличній частині документа значення Специфікація визначає норми витрати матеріалів для виготовлення конкретної продукції. Цей довідник норм потрібен для автоматичного розрахунку матеріалів при введенні на підставі цього документа іншого документа – «Вимога-накладна».

Решта реквізитів заповнюється автоматично при виборі продукції. Наприклад, реквізит Рахунок витрат – його значення вибирається з плану рахунків бухгалтерського обліку й автоматично заповнюється при виборі продукції залежно від виду підрозділу підприємства.

Планова витрата матеріалів на випущену продукцію та розрахункові залишки у незавершеному виробництві програма визначає автоматично. Дані цього документа відображаються у регістрах «Випуск продукції» у бухгалтерському обліку та в регістрах податкового і бухгалтерського обліку в планових цінах (рис. 2.6).

Акт об оказании производственных услуг: Проведен

Цены и валюта... Действия

Номер: от:

Организация:

Контрагент: Подразделение:

Расчетный док.: Договор:

Услуги (1 поз.) Счета учета затрат Счета учета расчетов Дополнительно Печать

№	Услуга	Содержание услуги, доп. све...	Количество	Цена	Сум
1	Транспортні послуги	Транспортні послуги	260,000	5,00	

Тип цен: Основная цена закупівлі Автоматический расчет НДС.

Всего (грн): 1 560,00
НДС (сверху): 260,00

Комментарий:

Сумма НДС

Акт об оказании услуг Печать OK Записать Закрыть

Рис. 2.6. Надання транспортних послуг виробничого хараткерту на ТОВ «Микулинецький Бровар»

У цьому документі на спеціальній закладці Послуги можна зазначити відомості про «внутрішні» послуги, надані іншому підрозділу підприємства, а на закладці Зворотні відходи – відомості про зворотні відходи, які утворилися під час виготовлення продукції.

Особливий вид виробничого процесу – надання послуг виробничого характеру, внаслідок яких не з’являються матеріальні цінності. Результати цього виробничого процесу вносять до інформаційної бази програми документом «Акт про надання послуг виробничого характеру». Проведенням цього документа реєструється витрата матеріалів, пов’язаних із наданням послуг виробничого характеру.

Повернення на склад відходів виробництва реєструється документом «Оприбуткування матеріалів з виробництва». Наприкінці місяця розрахункові залишки матеріалів у незавершеному виробництві можуть бути скориговані документом «Інвентаризація незавершеного виробництва» (рис. 2.7).

Інвентаризація незавершеного виробництва: Записан *

Действия ▾ [Icons] [Советы ?]

Номер: 30M0000000 от: 31.12.2017 12:00:00 [Calendar]

Организация: TOB «Микулинецький Бровар» [Search] Счет затрат: 231 [Search]

Подразделение: [Search]

Состав

[Icons]

№	Номенклатурная группа	Сумма (БУ)	Сумма (НУ)
1	Пивне сусло світле«Фірмове»	48 145,00	48 145,00

Комментарий: [Text Area]

OK Записать Закрыть

Рис. 2.7. Інвентаризація незавершеного виробництва на
ТОВ «Микулинецький Бровар»

Окрім прямих матеріальних витрат на виробництво програмний продукт «1С: Бухгалтерія 8 для України» досить ефективно справляється з обліком витрат на оплату праці працівників, які зайняті виробництвом продукції.

Підсистема розрахунку заробітної плати, що входить до складу «1С: Бухгалтерії 8 для України», призначена для автоматичного розрахунку нарахувань і утримань відповідно до затверджених правил. В «1С: Бухгалтерії 8 для України» ведеться облік руху персоналу, включаючи облік працівників по основному місцю роботи і за сумісництвом. При цьому внутрішнє сумісництво підтримується опціонально (тобто підтримку можна відключити, якщо на підприємстві це не прийнято). Забезпечується формування уніфікованих форм по праці.

Автоматизовані нарахування зарплати працівникам підприємства по окладу і ведення взаєморозрахунків з працівниками аж до виплати зарплати або депонування, а також обчислення регламентованих законодавством податків і внесків, оподатковуваною базою яких служить заробітна плата працівників організацій, і формування відповідних звітів (по ПДФО, внескам до фондів).

Бухгалтерія 8 для України» автоматизує операції по нарахуванню та виплаті заробітної плати виробничого персоналу. При оформленні прийому на роботу вказується виробничий підрозділ, посада і розміри нарахувань працівника.

В кінцевому результаті операції з обліку прямих виробничих витрат автоматично відображаються у бухгалтерському та податковому обліку. Підсумковий розрахунок собівартості продукції, виготовленої підприємством, виконується автоматично за допомогою документа «Закриття місяця» (рис. 2.8). Цей документ проводить велику частину регламентних операцій у бухгалтерському та податковому обліку.

Счет Дт	Субконто Дт	Колич...	Налог. наз...	Счет Кт	Субконто Кт	Кс
		Валют...	Сумма (н/у)			Вс
		Вал. с...	Дт			Вс
Дт Кт 91	ТОВ «Микулинецький Бровар» Амортизация ОЗ заглавного...		Опод. ПДВ 1 785,00	131	Автомобіль вантажний	
Дт Кт 91	ТОВ «Микулинецький Бровар» Амортизация ОЗ заглавного...		Опод. ПДВ 1 211,83	131	Автомобіль легковий	

Рис. 2.8. Нарухування амортизації виробничого обладання на ТОВ «Микулинецький Бровар»

На кінцевому етапі 1С здатне здійснювати розподіл витрат та калькулювання собівартості. Відповідно до концепції центрів відповідальності

автоматизоване робоче місце завідувача виробництвом забезпечує своєчасну передачу достовірної інформації про витрати для бухгалтерської обробки. Програмний продукт «1С: Бухгалтерія для України 8», який використовується на ТОВ «Микулинецький Бровар» забезпечений модулем традиційного бухгалтерського обліку, що містить контур обліку витрат на виробництво продукції пивоваріння (рис. 2.9).

Счет	Оборот Дт	20	65	66	91	С
231	12 767,52	5 028,00	462,48	1 200,00	6 077,04	
Пивоварний цех №2	12 767,52	5 028,00	462,48	1 200,00	6 077,04	
Пиво світле	12 767,52	5 028,00	462,48	1 200,00	6 077,04	
Опод. ПДВ Амортизация ОЗ	1 975,00				1 975,00	
Опод. ПДВ	1 975,00				1 975,00	
Внески на соціальні заходи (ЗВЗ)	1 002,04				1 002,04	
Опод. ПДВ	1 002,04				1 002,04	
Затрати на опалення, освітлення, водопостачання	500,00				500,00	

Рис. 2.9. Облік виробничих витрат та їх розподіл на прямі і непрямі в «1С: Бухгалтерія для України 8»

Використання засобів автоматизації дозволяє практично повністю вирішити проблему точності і оперативності інформації. Протягом декількох хвилин можуть бути підготовлені різноманітні і деталізовані дані, необхідні для прийняття ефективних рішень. Правильний вибір засобів автоматизації та програмного забезпечення дозволяє легко і миттєво адаптувати роботу бухгалтерії до правових норм, які часто змінюються. Основними перевагами автоматизованого обліку витрат є те, що він точно відображає, де були здійснені витрати, і створює передумови для їх скорочення, що допомагає виробити певну стратегію управління витратами для поліпшення діяльності підприємства.

Висновки до розділу 2

1. Враховуючи сучасні особливості облікового відображення виробничих витрат, визначено напрями удосконалення методики та організації їх обліку: досліджено й прокласифіковано місця виникнення виробничих витрат і центри відповідальності; удосконалено робочий план рахунків бухгалтерського обліку через введення додаткових рахунків нижчого порядку для обліку різних видів виробничих витрат, що дає можливість отримувати аналітичну, оперативну інформацію для цілей управління.

2. Доцільно розрізнити поняття «системи обліку витрат» та «методи калькулювання». Зокрема, системою обліку витрат є сукупність способів відображення, групування та систематизації інформації при витраті, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання – відображення розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції. В результаті проведеного дослідження розглянуто сутність методів обліку витрат на виробництво та методів калькулювання собівартості продукції та розкрито питання про їх взаємозв'язок.

3. Обчислення повної собівартості продукції доцільно здійснювати за допомогою використання коефіцієнтів розподілу, в основі яких лежить зарубіжний досвід, а саме порядок розподілу непрямих витрат за обраною базою, якою може бути кількість виготовленої продукції, що матиме позитивний вплив на спрощення та підвищення оперативності самої процедури розрахунків собівартості одиниці продукції.

РОЗДІЛ 3

РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Інформаційна база аналізу собівартості продукції підприємства

Розвиток економіки України, поява нових суб'єктів господарювання різних форм власності, розвиток міжнародних економічних відносин зумовлюють необхідність удосконалення бухгалтерського обліку як складових частин системи економічної інформації, необхідної для аналізу та аудиту витрат на підприємствах.

Управління підприємством вимагає повної, неупередженої та об'єктивної інформації про здійснювані господарські операції, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, ефективність їх використання, про фінансові результати господарської діяльності підприємства тощо. Основним джерелом такої інформації є дані саме бухгалтерського обліку у формі безперервного потоку інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства. Джерела, які утворюють такий потік, можна поділити на нормативно-довідкові та облікові.

Провідне і першочергове місце в інформаційному забезпеченні аналізу виробничих витрат займають нормативно-правові документи.

Нормативно-правове забезпечення аналізу і аудиту – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок державної влади у (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

До основних видів нормативно-правового забезпечення аналізу виробничих витрат, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про державну

контрольно-ревізійну службу», «Про аудиторську діяльність», «Про державну податкову службу України»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 15 «Дохід», 16 «Витрати», 18 «Будівельні контракти», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати», 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; 9 «Витрати на дослідження і розробки», 11 «Будівельні контракти», 18 «Дохід», 23 «Витрати позики»); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо).

Доцільно зауважити, що нормативно-правова база контролю (в тому числі аудиту) в Україні розроблена значно слабше, ніж нормативно-правова база аналізу витрат (і це при тому, що нині в нашій державі тридцять міністерств, відомств, органів та служб, які мають відповідні контрольні функції). Звідси, можемо висловити припущення, що у нас на найвищому державному рівні є впливові політичні та бізнесові структури, які не зацікавлені у ефективному і якісному державному економічному контролі, тому він уже протягом майже двадцяти років залишається найуразливішим місцем в системі державного управління економікою України через яке у значних масштабах поширюється корупція.

Нині, за нашим переконанням, існує надзвичайна потреба у реформуванні та підвищенні ефективності системи державного фінансового контролю, становленні та розвитку громадського контролю за станом і послідовністю здійснення реформ у сфері вітчизняної економіки, поліпшенні умов та

зростанні витрат на оптимізацію структури внутрішньогосподарського (внутрішньо фірмового) контролю і підтримання його в належному дієвому стані.

Існуючі класифікації нормативно-правових документів, які регулюють аналізу виробничих витрат доцільно згрупувати на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Класифікація нормативно-правового забезпечення аналізу виробничих витрат підприємства

Як свідчить інформація з рис. 3.1, пропонуємо п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення: за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; обов'язковістю до виконання; групами.

В плані поліпшення нормативно-правових актів України щодо аналізу ат аудиту витрат підприємств, вважаємо, необхідно зробити наступні кроки:

- провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком, аналізом і аудитом витрат з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій;

- організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, аналізу, контролю, оподаткування, в тому числі щодо операційних витрат;

- головним бухгалтерам, контролерам-ревізорам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються аналізу та аудиту проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях «Баланс», «Все про бухгалтерський облік», «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит», «Бухгалтерія», «Бухгалтер», «Бухгалтерія і сільському господарстві», «Дебет-Кредит» тощо; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад і т.д.

Таким чином, належне нормативно-правове забезпечення аналізу та аудиту витрат є важливою умовою ефективної організації управління підприємствами.

Але попри це, основними джерелами інформації залишаються дані бухгалтерського обліку та звітності, де найбільш чітко та систематизовано відображаються і узагальнюються господарські засоби, витрати за елементами та статтями калькуляції, доходи за видами діяльності, фінансові результати.

Методами суцільного та безперервного спостереження, систематизації на рахунках, групування, на перших стадіях проведення аналізу досягають

кількісної характеристики господарських операцій, яким в процесі аналітичного дослідження надають якісного характеру.

Порівнюючи отримані фактичні дані про доходи та витрати з даними нормативно-довідкової інформації, апарат управління підприємства може здійснювати оперативний контроль за їх обсягами, контролювати параметри інформаційної системи, виявляти небажані відхилення від нормального процесу виробничої діяльності, використовувати економічні методи управління на основі достовірної оперативної обліково-аналітичної інформації. З цього можна зробити висновок, що облікова інформація відповідно до її ролі в управлінні процесом одержання доходів та витрат повинна відповідати таким вимогам;

- мати мінімальний розрив у часі здійснення операцій;
- бути оперативною з метою скорочення часу і витрат праці на її отримання, просування та використання;
- містити оперативні та достатньо аналітичні дані про виконання договірних зобов'язань.

Модель обліково інформаційного забезпечення аналіз виробничих витрат підприємства наведено на рис. 3.2. Інформаційне забезпечення аналізу й аудиту витрат доцільно розглядати у рамках трьох стадій виробничо-торгівельного процесу. На першому етапі відбувається придбання сировини та товарів для подальшої обробки в процесі виробництва продукції. Слід зазначити, що від розміру підприємства залежать обсяги поставки сировини та купівельних товарів, що в свою чергу впливає на те куди дані товари будуть надходити: до комори чи безпосередньо на виробництво. Товари можуть надходити з різних джерел: безпосередньо від виробника, оптово-роздрібних підприємств або фізичних осіб, – від цього і залежить вид прибуткового документа (ТТН, накладна, закупівельні акти, ранок-фактура та ін.). У випадку якщо придбанні товари надходять до комори, то складаються такі документи як товарна книга (картки кількісно-сумарного обліку), товарний звіт, відомість про залишки товарів на складі (у коморі), накладна на відпуск товару з комори.

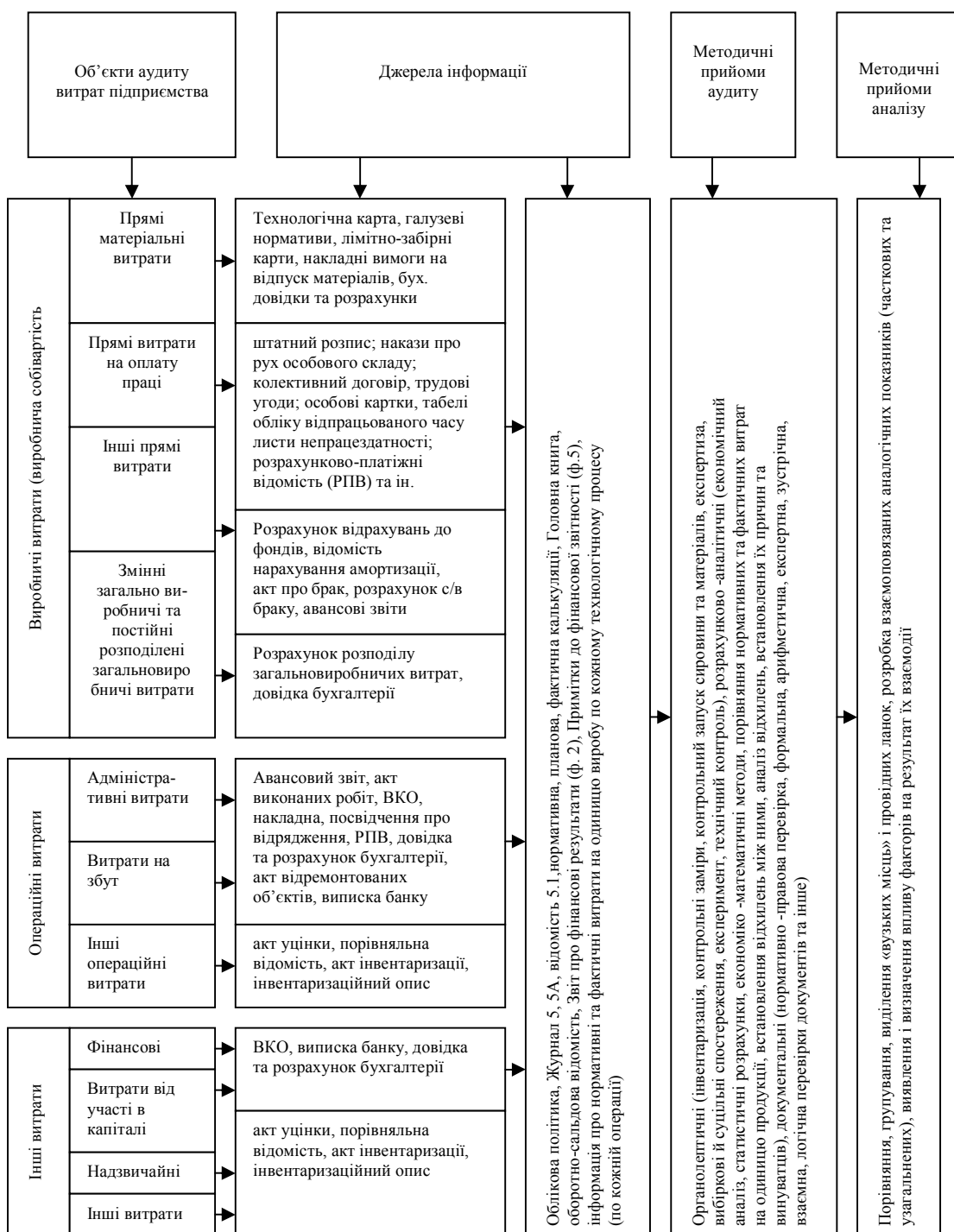


Рис. 3.2. Модель інформаційних джерел аналізу витрат підприємства пивоварної промисловості

Другий етап пов'язаний з процесом виробництва продукції – це сукупність господарських операцій, які пов'язані зі створенням продукції [62, с. 134]. На цьому етапі в системі бухгалтерського обліку можна побачити інформацію про витрати сировини на виготовлення продукції. Дана інформація підтверджується

наступними первинними документами, виділеними із облікової практики ТОВ «Микулинецький Бровар» :

- калькуляційна картка. На підставі даного документу проводять розрахунок цін продажу на продукцію власного виробництва у закладах ресторанного господарства;
- вимога до комори на отримання сировини;
- акт про реалізацію готової продукції. Заповнюється на підставі відсортованих касових чеків.

Складається завідувачем виробництва і є додатком до звіту завідувача про рух продуктів;

- денний забірний лист. Заповнюється якщо роздаткову відокремлено від основного виробництва, оформляється відпуск виробів до дрібно роздрібною торговельної мережі. Складається на кожну матеріально відповідальну особу у двох примірниках;

- замовлення-рахунок. Складається при виконанні ідентифікованих замовлень на виготовлення продукції;

- звіт про рух продукції. Складається щодня завідувачем виробництва у двох примірниках. Перший примірник з прибутковими та видатковими документами здається до бухгалтерії. На другому бухгалтер ставить свій підпис і цей примірник залишається у матеріально-відповідальній особі;

- звіт про рух продуктів. Складається при проведенні інвентаризації. У ньому фіксуються виявлені в результаті інвентаризації відхилення між фактичним витрачанням сировини та нормативним;

- контрольний розрахунок. Складається при проведенні інвентаризації. До нього заносять виявлені в результаті інвентаризації відхилення між фактичним витрачанням сировини та нормативним;

Як вже зазначалося на виробництво сировина може надходити з комори пивоварного підприємства. В процесі виробництва пивоварної продукції визначається її собівартість.

Достовірний та детальний розрахунок собівартості необхідний внутрішнім користувачам бухгалтерської інформації. Ці дані дозволять встановити, наскільки економічно вигідним є випуск конкретної продукції.

На третьому етапі відбувається реалізація продукції. Показником, який характеризує об'єм діяльності підприємств є товарообіг, який складається з обороту реалізації продукції власного виробництва і обороту з продажу придбаних товарів. На даному етапі оформлюються наступні документи:

- □ розрахункові документи (чеки РРО, розрахункові квитанції) на підставі рахунків для відвідувачів;
- □ акт про передачу товару і тари під час зміни матеріально відповідальної особи. Складається у трьох примірниках (1-й і 2-й примірники залишаються у матеріально відповідальних осіб, які змінюються, а 3-й передається до бухгалтерії разом зі звітом);
- □ товарний звіт. У ньому відбувається рух товару і тари. Складається щодня або один раз на три дні у двох примірниках, один з яких разом з прибутковими та видатковими документами передається бухгалтерії;

Практично всі документи, що складаються в ході технологічного процесу (від закупівлі сировини до реалізації готових страв), надходять до бухгалтерії, де проходять облікову обробку.

Окрім первинних документів, аналітики та аудитори в якості джерел отримання облікової інформації про виробничі витрати підприємства може використовувати:

- аналітичні документи: відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма №МШ-7), матеріальний звіт (форма №М-19), розрахунково-платіжна відомість (форма №П-49), розрахункова відомість (форма №П-51), журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів) (форма №ЕСМ-6), відомість результатів інвентаризації, відомість 5.1;
- синтетичні документи: журнал 5 або 5А (затверджено наказом мінфін України від 29.12.2000р. №356);

- головну книгу в частині рахунків 23 «Виробництво», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 98 «Податок на прибуток»;
- накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо.

Подальші дослідження доцільно здійснювати в напрямку детальнішого вивчення і критичної оцінки кожного із перелічених вище джерел інформаційного забезпечення обліку, аналізу виробничих витрат з використанням конкретних методик їх проедення за даними досліджуваного підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар».

3.2. Аналіз витрат на виробництво і собівартості продукції

В умовах ринкових відносин підприємство функціонує самостійно на засадах самоокупності і самофінансування, і тому основною метою функціонування підприємства є отримання прибутку. Реальні можливості реалізації цієї стратегічної мети в багатьох випадках обмежені витратами виробництва.

Витрат у виробництві уникнути не можливо, але ресурси підприємства є обмеженими, тому питання полягає в тому, як понісши мінімальні витрати, отримати максимальний прибуток. Щодо реструктуризації виробничого процесу чи переходу до прогресивних технологій, то все це є лише лозунгами, бо всі ці перетворення потребують великих капітальних вкладень, яких, як правило, обмаль. Однак підприємство зацікавлене в отриманні стабільних прибутків, загальна величина яких давала б змогу забезпечити технічний розвиток підприємства. Тому єдиною ціллю підприємства для отримання максимального прибутку є аналіз витрат на виробництво.

Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами залежить від того як підприємство вирішує питання аналізу та управління витратами, яке передбачає пошук резервів їх зниження. Узагальнюючи вищенаведене можна зробити висновок, що проблема механізму аналізу витрат та пошуку резервів їх зниження є надзвичайно актуальною в даний час, подальше її вивчення дозволить підвищити ефективність діяльності підприємства (у тому числі досліджуваного ТОВ «Микулинецький Бровар», яке здійснює випуск пивоварної продукції).

Економічна криза характеризується зниженням реальної купівельної спроможності населення, зростанням цін на продукти харчування (за 2017 р. ціни зросли на 8,2%, зокрема пиво – на 11,8%). За даними Головного управління статистики в Україні, середній рівень подушного споживання пива протягом останніх шести років становив близько 130 л. У 2017 р. він досягнув 133 л., що на 30 л. (29%) більше, ніж у 2016 р. Нині ринок пивоварної продукції області насичений, між виробниками продукції ведеться постійна боротьба за ринки збуту. Основне завдання більшості підприємств в нинішніх умовах полягає в збереженні існуючих обсягів реалізації продукції та підвищенні ефективності господарювання.

Пивоварні підприємства умовно можна поділити на дві групи: підприємства, зацікавлені в розширенні, реконструкції і модернізації виробництва (ТОВ «Микулинецький Бровар») та підприємства, націлені на отримання найбільшого прибутку за існуючої структури ресурсного потенціалу. Для сучасного етапу розвитку пивоварної промисловості характерні концентрація виробництва, скорочення кількості підприємств, працівників та обсягів виробництва пивоварної продукції, зниження рівня рентабельності виробництва, повільне оновлення основних засобів при високому ступені їх зносу (70 – 80%). Через зниження якості основної сировини змінюється якість пивоварної виробів.

Крім того, неповне завантаження устаткування підприємств протягом доби підвищує собівартість продукції. Дрібні приватні пивоварні підприємства,

характеризуються великими витратами енергії та ручної праці у виробничому процесі, високою плинністю основних виробничих працівників, низькою кваліфікацією кадрів. На ТОВ «Микулинецький Бровар» підвищення продуктивності досягається за рахунок розширення ринку збуту, підвищення рівня механізації та автоматизації виробництва, розширення асортименту продукції. Протягом 2016 – 2017 р. р. спостерігається чітка тенденція до зростання продуктивності за рахунок збільшення виробітку на одного працюючого та зменшення чисельності працівників підприємств. За цей період продуктивність праці зросла на 7,4%.

Групування витрат за економічними елементами (табл. 3.1) дає змогу виділити витрати живої та уречевленої праці в собівартості продукції та їх співвідношення, визначити загальну потребу підприємства в тих чи інших видах ресурсів, не залежно від місця виникнення витрат і виду продукції, характеризує відношення витрат до створення вартості, дозволяє виділити перенесену і новостворену вартість.

Таким чином, в цьому групуванні проявляється чіткий розподіл всіх витрат та предмети праці, живу працю і зношування засобів праці, на витрати живої й уречевленої праці, що відповідає економічній суті елементів виробництва [23, с. 45]. Наведені дані (табл. 3.1) показують, що найбільшу питому вагу у структурі витрат підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар» займають матеріальні витрати. У 2015 – 2018 роках простежується чітка тенденція до зменшення цієї частки від 57,8 % до 33,5 %,

Суть економічного механізму формування витрат за статтями витрат полягає в тому, щоб створити умови, за яких виробничі підрозділи несли б відповідальність за результати своєї діяльності, насамперед, за виконання завдання зі зниження собівартості продукції [28, с. 142]. Структурно-динамічний аналіз витрат виробництва за статтями витрат (на 1000 л. продукції) наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Структурно-динамічний аналіз витрат виробництва за статтями витрат
(на 1000 л. пива) за даними ТОВ «Микулинецький Бровар»

Виробничі витрати	Роки							
	2015		2016		2017		2018	
	грн.	%	грн.	%	грн.	%	грн.	%
Основна сировина	655,36	26,5	547,29	25,0	523,28	33,3	690,45	40,1
Паливо й енергія	70,04	2,8	80,07	3,7	118,79	7,8	138,55	8,8
Витрати на оплату праці	86,25	3,5	87,61	4,0	230,45	14,7	137,66	8,7
Витрати на газ та електропостачання	36,63	1,5	31,77	1,5	81,89	5,2	51,18	4,8
Утримання і експлуатація виробничого обладнання	35,14	1,4	39,46	1,8	72,82	4,6	55,48	3,5
Витрати пов'язані з управлінням виробництвом	410,22	16,6	543,22	24,9	265,00	16,8	362,99	23,0
Інші	72,14	2,9	10,59	0,5	9,66	0,6	-	-
Позавиробничі витрати	1103,00	44,7	846,09	38,7	270,38	17,2	174,78	11,1
Разом	2468,80	100,0	2186,10	100,0	1572,30	100,0	1577,63	100,0

Наведені дані свідчать, що найбільшу питому вагу (40,1 відсотки) структурі витрат виробництва займають витрати на сировину та матеріали протягом досліджуваного періоду їх частка коливається в межах 25,0-40,1% і простежується чітка тенденція до зростання цієї частки, що зумовлено зростанням цін на ячмінь і солод. Значна питома вага в загальній величині витрат припадає на витрати пов'язані з управлінням виробництвом, їх величина коливається в межах від 16,6 до 24,9 %, спостерігається певна тенденція до зростання. Велику частку в структурі витрат займають позавиробничі витрати, простежується чітка тенденція до зниження цієї частки. У структурі

позавиробничих витрат найбільшу частку займають витрати на транспортування готової продукції, що свідчить про те, що підприємство поставляє свою продукцію у досить віддалені пункти реалізації, що є економічно не вигідним.

За рахунок підвищення цін на енергоносії простежується тенденція до зростання частки витрат на паливо та енергію у 2018 році до 8,8 %, порівняно з 2015 роком – 2,7 %. Тому значну частку в собівартості готової продукції займає плата за електроенергію та газ. Шляхами зниження енергоємності продукції є переоснащення підприємств: заміна печей на нові енергозберігаючі дає змогу досягнути реальної економії споживання газу в розмірі 20-30 відсотків, але це призведе до зростання амортизаційних відрахувань, що в свою чергу призведе до зростання витрат на амортизацію.

Значний вплив на економію матеріальних ресурсів справляє удосконалення економічної системи нормування витрат палива та електроенергії на одиницю продукції та посилення контролю за дотриманням затверджених норм.

На тих підприємствах, де нормуванню як найважливішому чиннику підвищення продуктивності не приділяється належної уваги і відсутні спеціалісти з нормування, спостерігається висока собівартість продукції, що зумовлена перевитратами енергоносіїв при випуску продукції, матеріалів, що використовуються при ремонті та обслуговуванні устаткування, паливно-мастильних матеріалів при реалізації продукції. Облікова служба підприємств контролює тільки фактичні показники, аналіз резервів зниження собівартості продукції не робиться. Перевитрати електроенергії і газу на випуск одиниці продукції не контролюються, фактичні витрати відносяться на собівартість продукції, закладаються в ціну виробів і за перевитрати сплачує споживач. Однак викликає сумнів відповідність економічних показників реальному стану господарювання тих приватних підприємств, які протягом 2 – 3 років працюють із значними збитками (рівень рентабельності мінус 37%).

Фонд оплати праці на підприємствах розділяють між працівниками згідно з розцінками за виготовлену продукцію, виконані роботи, надані послуги, за

відпрацьований час, за посадовими окладами та умовами контрактів. На ТОВ «Микулинецький Бровар» розмір зарплати залежить від складності та умов виконуваної роботи, результатів праці та господарської діяльності підприємства.

Застосовуються погодинна та відрядно-преміальна форми оплати праці. Погодинно оплачується робота працівників збуту, відділів обслуговування виробництва. Відрядно-преміальну форму використовують при нарахуванні зарплати працівникам цехів основного виробництва. Премію нараховують у розмірі 30 – 60% основної заробітної плати залежно від професії працівника. За перевиконання норм та відсутність бракованої продукції протягом місяця встановлена премія в розмірі 10 – 20%, передовим працівникам виплачується надбавка за профмайстерність. Така форма оплати праці сприяє зацікавленості працівників у кінцевих результатах, сприяє підвищенню кваліфікації працівників і продуктивності праці. На дрібних приватних підприємствах застосовується погодинна оплата праці. Така організація оплати праці призводить до певної байдужості працівників до результативності, якості і корисності праці і стала поширеним явищем.

Подальший розвиток цієї тенденції може мати негативні наслідки для конкурентоспроможності. і свідчить про руйнівне ставлення до праці як до цінності, про кризу в сфері трудових відносин, масове відчуження працівників від самого процесу праці. При погодинній оплаті праці у робітників не тільки зникає стимул до підвищення продуктивності праці, а й виникає бажання за час зміни виробити якомога менше продукції.

За аналізовані роки в галузі відбувалося поступове зростання середньомісячної зарплати; підвищувався розмір мінімальної зарплати на рівні держави і відповідно підвищувалися тарифні ставки та оклади на підприємствах. Основою статті сировина і матеріали є різні ячменя і хмелю, від його кількості та вартості залежать витрати на сировину. Фактичні витрати сировини на виготовлення різних видів пива, на 1000 літрів наведені в табл. 3.2.

Фактичні витрати сировини на виготовлення різних видів пива, на 1000 л.
продукції за даними ТОВ «Микулинецький Бровар»

Види сировини	Витрати сировини на окремі види пива			
	Пиво Світле		Пиво темне	
	У цінах, грн.		У цінах, грн.	
	2015 року	2017 року	2015 року	2017 року
Ячмінь	582,08	690,45	510,32	619,10
Хміль	328,36	472,54	441,35	509,74
Дріжджі	30,21	34,14	19,76	22,33
Сіль	3,35	3,69	2,856	3,14
Цукор	6,30	7,35	6,30	7,35
Разом	950,31	1208,17	980,59	1161,66

Наведені дані демонструють, що на виготовлення окремих видів пива в розрахунку на 1000 л. здійснюються витрати ячменю та хмелю на 1128,84-1162,99 грн., або більше 96 % від загальних витрат на сировину. Допоміжна сировина займає незначну питому вагу в структурі витрат (менше 4 %).

Основна частина витрат (69,5 %) формується в процесі підготовки пивного усла (включає витрати сировини, живої праці, амортизацію, електроенергію), 20 % витрат припадає на процес бродіння пива (включає витрати палива й енергії, живої праці, амортизацію), 10,5 % – на розлив пива, зберігання і поставку до місця реалізації і тому очевидно, що витрати на сировину і матеріали визначають рівень собівартості продукції.

Результати дослідження свідчать, що основну частину у структурі витрат підприємства (40,1 відсоток) займають матеріальні витрати, питома вага яких в собівартості продукції становить 33,5-57,8 відсотків. Витрати на ячмінь визначають рівень собівартості продукції. Вигідним постачальником для ТОВ «Микулинецький Бровар» є представники сусідніх областей, де можна закуповувати високоякісний ячмінь за порівняно невисокими цінами. Хоча транспортні витрати на доставку однієї тонни ячменю складають 330 гривень (зменшити їх можливо за рахунок використання транспортних засобів з більшою вантажопідйомністю та з використанням додаткових причепів для

економії пального), але їх можна компенсувати за рахунок закупівлі високоякісного недорогого ячменю. Тому для підвищення ефективності діяльності підприємства необхідно здійснити пошук резервів зниження витрат, зокрема дослідити ринок та здійснити пошук на ньому дешевої, але високоякісної сировини.

Оскільки значну частку позавиробничих витрат складають витрати на транспортування готової продукції, що свідчить про віддаленість пунктів реалізації від підприємства, то на основі дослідження ринків збуту необхідно знайти менш віддалені пункти реалізації продукції.

Отже, основним резервом зниження витрат на ТОВ «Микулинецький Бровар» є дослідження ринку та пошук дешевої і високоякісної сировини. Проте, це виявляється досить складним завданням, враховуючи значну територіальну віддаленість підприємства від інших постачальників сировини, що потребує пошуку інших джерел оптимізації виробничих витрат.

Вирішення даного завдання можливе за допомогою застосування сучасних методик діагностики та управління витратами підприємства, серед яких особливої уваги заслуговує функціонально-вартісний аналіз (ФВА) як ефективний спосіб виявлення резервів витрачання матеріальних, трудових і грошових ресурсів і, відповідно, зниження витрат. ФВА дозволяє виконати наступні види робіт:

1. Визначення і проведення загального аналізу собівартості бізнес-процесів на підприємстві.
2. Проведення функціонального аналізу, пов'язаного зі встановленням і обґрунтуванням виконуваних структурними підрозділами підприємств функцій з метою забезпечення випуску продукції та надання послуг високої якості.
3. Визначення і аналіз основних, додаткових і непотрібних функціональних затрат.
4. Порівняльний аналіз альтернативних варіантів зниження затрат у виробництві, збуті і управлінні за рахунок впорядкування функцій структурних підрозділів підприємства.

5. Аналіз інтегрованого покращення результатів діяльності підприємства [20, с. 170].

ФВА являє собою процес збору й обробки інформації, який має, як правило, декілька етапів:

1. Побудова функціональної моделі організації. На цьому етапі відбувається збір інформації про процеси підприємства, побудова і затвердження функціональної моделі. Результатом виконання етапу є функціональна модель процесів організації.

2. Збирання вартостей процесів. Відбувається побудова організаційної структури підприємства, визначення статей витрат і розподілення витрат у відповідності до організаційної структури та статей.

3. Перенесення вартостей на функціональну модель. Відбувається узгодження організаційної структури і функціональної моделі процесів, визначається вартість функцій.

4. Аналіз результатів і розробка рекомендацій. Проводиться аналіз отриманої на попередніх етапах інформації щодо удосконалення процесів [13, с. 61-62].

Відмінності у порядку проведення ФВА та обсягах виконуваних робіт для різних випадків знаходять відображення у кількості повторних циклів та складі дій при побудові дерева цілей та функціональному моделюванні виробу; в оцінці витрат на функції та встановленні їх лімітів; в оцінці якості виконання функцій та технічних рішень, що їх реалізують. Зміни при цьому стосуються рівня деталізації робіт та ступеня їх повторюваності [38, с. 86].

На відміну від традиційних методів економічного аналізу, ФВА має принципові особливості:

- передбачає систематичний і комплексний підхід до рішення проблеми;
- використовує функціональний підхід, за якого досягається найбільш економічне здійснення функцій об'єкта, що досліджується;
- застосовує колективні творчі методи і прийоми пошуку ідей;
- забезпечує єдність конструктивно-технологічних і економічних завдань.

Використання функціонального принципу у ФВА означає, що дослідник займається не структурою об'єкта, що аналізується, а комплексом функцій, які характеризують цей об'єкт, або, інакше кажучи, його функціональною структурою. Для того, щоб функціональна структура відображала значення об'єкта, необхідною є її побудова з дотриманням методичних принципів класифікації функцій, яка передбачає виділення головних, допоміжних та непотрібних функцій. Згідно з теорією ФВА, наявність непотрібних функцій обумовлює надлишкові витрати, які необхідно скоротити. Тому ФВА спрямований на пошук резервів зниження витрат на ресурси через усунення непотрібних функцій об'єкта, що досліджується.

Даний вид аналізу дає змогу порівняти розрахункову, фактичну і планову собівартості виробу. Розрахункова собівартість є наслідком застосування ФВА і розраховується після виокремлення вищезазначених груп функцій. Після здійснення порівняння визначаються резерви можливого зниження витрат на виробництво виробу. Результати аналітичних розрахунків узагальнюються у функціонально-вартісній діаграмі, що відбиває функції виробів за їхньою значущістю в процесі виробництва і за рівнем собівартості відновлення функцій.

Проте переваги такого підходу при проектуванні окремих видів продукції було виявлено не одразу. ФВА пройшов досить тривалий шлях розвитку, перш ніж зміг довести свою ефективність [67, с. 4]. На сучасному етапі розвитку підприємств застосування ФВА не втратило своєї актуальності.

Більш того, увага до даного методу значно підсилилася. Якщо раніше цей вид аналізу використовувався при проектуванні окремих виробів, що є складними за технічною структурою і повинен був „спростити” її, то, починаючи з 90-х років, він покликаний вирішувати дещо інші, більш перспективні завдання. Серед них найголовнішими є наступні: підвищення конкурентоспроможності продукції; вдосконалення якості об'єкта в цілому або його окремих частин; зниження витрат на виробництво (матеріаломісткості, фондомісткості, трудомісткості, енергомісткості); підвищення продуктивності

праці; заміна дефіцитних, імпортованих матеріалів і комплектуючих виробів; збільшення обсягу випуску продукції без додаткових капітальних вкладень; попередження, скорочення та усунення браку; ліквідація «вузьких місць» у виробництві; зниження експлуатаційних і транспортних витрат; підвищення екологічності виробництва; розробка нових або вдосконалення існуючих конструкцій, технологічних процесів, систем організації праці та управління виробництвом тощо [40, с. 376].

Таким чином, до переваг ФВА аналізу як інструменту конкурентного розвитку організацій можна віднести універсальний характер, оскільки даний метод може використовуватись для дослідження різних напрямків роботи підприємства; можливість структурувати функціональні завдання господарської діяльності, що значно полегшує процес дослідження та виявлення надлишкових функцій; зменшення невизначеності в процесі прийняття рішень у певному напрямку діяльності за рахунок виділення основних напрямків робіт для досягнення цілей конкурентного розвитку; ФВА служить індикатором відповідності виконання визначених напрямків діяльності встановленим нормативам чи відповідним значенням конкурентів; є одним із дієвих методів аудиту витрат підприємства для забезпечення контролю за надмірним витрачанням ресурсів підприємства.

Висновки до розділу 3

1. Одним з напрямів вдосконалення нормативно-правового забезпечення управління виробничими витратами є дослідження джерел інформації для їх аналізу. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку виробничих витрат підприємств варто відносити: Закони України; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9, 15, 16, 18, 30, 31, 33 (а для підприємств, що розмістили

цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою фінансову звітність – М(С)ФЗ 2, 9, 11, 18, 23); Кодекси України; методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику в підприємстві; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

2. Аналітичні дослідження виробничих витрат ТОВ «Микулинецький Бровар» дають змогу свідчить про те, що основну частину у їх структурі займають матеріальні витрати на виготовлення продукції. Задля підвищення рентабельності підприємству необхідно здійснити пошук резервів зниження матеріальних витрат, зокрема дослідити ринок та здійснити пошук на ньому дешевої, але високоякісної сировини. Також значну частку витрат підприємства складають витрати на перевезення готової продукції до місць реалізації, що потребує пошуку закладів торгівлі продукцією ближче до місця її виготовлення.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі здійснено удосконалення організації й методики бухгалтерського обліку і аудиту витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному:

1. В умовах військово-економічної кризи важливим методом попередження негативних економічних явищ у діяльності підприємства є ефективне управління витратами на основі облікової інформації про них. З метою теоретичного обґрунтування економічної сутності виробничих витрат проведено аналіз підходів до визначення даного поняття. Розгляд історичного розвитку наукової думки про витрати дало змогу дослідити багатоваріантність поглядів на дефініцію «виробничі витрати», що виражені в грошовій формі затрат живої і матеріалізованої праці, які були понесені в процесі виробництва продукції за певний період часу.

2. Основою організації обліку виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація обліку витрат. Класифікація виробничих витрат дозволяє організувати їх аналітичний облік таким чином, щоб підвищити точність і повноту інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Визначення класифікаційних ознак і розподіл витрат за ними сприятиме більш обґрунтованому прийняттю управлінських рішень щодо їх оптимізації з метою підвищення ефективності діяльності підприємств.

3. Визначення понятійного апарату щодо виробничих витрат та їх класифікації сприяє досягненню мети обліку й управління діяльністю підприємства, яка полягає в регулюванні та досягненні оптимального рівня собівартості продукції, що має забезпечити економію ресурсів та максимізувати віддачу від їхнього використання задля отримання прибутку операційної діяльності. У рамках цієї мети необхідно розглядати два напрями роботи з витратами: мінімізація витрат при заданому обсязі діяльності та максимізація економічної віддачі при заданому рівні витрат.

4. Розмежування потребують поняття «метод калькулювання» та «система обліку витрат». Системи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Інформація про витрати використовується для визначення собівартості продукції. Так, системи обліку витрат є сукупність способів відображення, групування та систематизації інформації при витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, відповідно, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції. В результаті проведеного дослідження розглянуто поняття систем обліку витрат на виробництво та методів калькулювання собівартості продукції та розкрито питання про їх взаємозв'язок.

5. Розрахунок собівартості випущеної продукції потребує врахування прямих та непрямих витрат на її виробництво. Врахування при калькулюванні непрямих витрат потребує використання коефіцієнтів для розподілу загальновиробничих, адміністративних, збутових та інших витрат операційної діяльності на одиницю випущеної продукції. Використання такої схеми розподілу непрямих витрат матиме позитивний вплив на спрощення та підвищення оперативності самої процедури розрахунків собівартості продукції для своєчасного прийняття ефективних управлінських рішення щодо виробництва того чи іншого виду продукції та подальшої діяльності підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар».

6. Коректна організація автоматизованого обліку витрат допоможе скоротити витрати порівнянням фактичних витрат з витратами, передбаченими в кошторисі, збалансувати виробництво за підрозділами, щоб підтримувати рівномірний потік матеріалів (сировини), розподілити накладні витрати, забезпечити повні, достовірні дані про діяльність підприємства для прийняття відповідних управлінських рішень. Застосування програмного продукту «1С:Бухгалтерія для України 8.2» для автоматизації обліку прямих виробничих

витрат сприятиме ефективній організації документування операцій з формування первинних документів в електронній формі, автоматизованим складанням облікових проведення щодо формування прямих виробничих витрат на матеріали, оплату праці та соціальне страхування, амортизацію виробничого обладнання й інші витрати, формуванням звітності, що сприятиме інтеграції різних видів обліку прямих витрат на виробництво продукції.

7. Важливе значення для ефективної організації обліку витрат має питання вдосконалення його нормативно-правового забезпечення, що є також джерелом інформації для аналізу виробничих витрат. При організації обліку й аналізу виробничих витрат підприємству доцільно враховувати: Закони України; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; національні положення бухгалтерського обліку; Кодекси України; методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку; наказ про облікову політику в підприємстві; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

8. Результати аналітичного дослідження свідчать, що основну частину у структурі виробничих витрат підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар» (40,1 відсоток) займають матеріальні витрати, питома вага яких в собівартості продукції становить 30-60 відсотків. Витрати на сировину визначають рівень собівартості продукції. Тому для підвищення ефективності діяльності підприємства необхідно здійснити пошук резервів зниження витрат, зокрема дослідити ринок та здійснити пошук на ньому дешевої, але високоякісної сировини. Оскільки значну частку позавиробничих витрат складають витрати на транспортування готової продукції, що свідчить про віддаленість пунктів реалізації від підприємства, то на основі дослідження ринків збуту необхідно знайти менш віддалені пункти реалізації продукції. Основним резервом зниження витрат є дослідження ринку та пошук дешевої і високоякісної сировини для зменшення собівартості продукції.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алборов Р. А. Вибір облікової політики підприємства. Принципи і практичні рекомендації [Текст] / Р. А. Алборов. – М. : ІКЦ «ДІС», 2004. – 128 с.
2. Атамас П.Й. Управлінський облік [Текст]: [навчальний посібник] / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
3. Байдик О. Нормативний метод обліку витрат на виробництво продукції [Текст] // Баланс. – 2017. .– №7 (спецвипуск).– С. 50-61.
4. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 9 – С. 3-5.
5. Бородкин А.С. Учет производственных затрат в промышленности [Текст] / А.С. Бородкин – М: Финансы, 1973. – 112 с.
6. Бугинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку [Текст] / Ф.Ф. Бугинець. – в 2-х ч. – Житомир, «Руга», 2001. – ч. 1 – 512 с.
7. Войтенко Т. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві [Текст]. – Х.: Фактор, 2016. – 266 с.
8. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства и себестоимости продукции отраслях экономики : учеб. пособие [Текст] / Врублевский Н.Д. – М., 2017. – 376 с.
9. Голов С. Ф. Управлінський облік [Текст] : Підручник / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
10. Голов С.Ф. Фінансовий облік: підручник [Текст] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко – К: Лібра, 2005. – 976 с.
11. Грицак М.Г. Еволюція витрат як економічної категорії та необхідність її класифікації [Текст] / М.Г. Грицак // Економіка України. – 2018. – № 5. – С.155-157.
12. Давидович І.Є. Управління витратами: навч. посібн. [Текст] / І.Є. Давидович – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

13. Данченко О.Б. Врахування ризиків в процесі проведення функціонально-вартісного аналізу [Текст] / О. Б. Данченко, О. М. Донець, Д. І. Бедрій // Вісник ЧДТУ. Математичне моделювання, обчислювальні методи та управління проектами. – 2017. – № 2. – С. 60–63.
14. Додонов А.А. Проблемы бухгалтерского учёта в промышленности СССР [Текст] / А. А. Додонов. – М.: Экономика, 1964. – 327 с.
15. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учеб. пособие для вузов [Текст] / Друри К.; Пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили; Предисл. проф. П. С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
16. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навчальний посібник [Текст] / І. В. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 368 с.
17. Завгородній В. П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту [Текст] / В. П. Завгородній. – К.: А.С.К., 1999. – 768с.
18. Задорожний З. В. Управлінський облік як елемент налагодження відносин з контрагентами в інноваційному середовищі ділових комунікацій [Текст] / З. В. Задорожний, В. В. Муравський, О. А. Шевчук, Ю. А. Судин // Маркетинг і менеджмент інновацій. – Суми, 2018. – № 2. – С. 103-112.
19. Задорожний З. Електронна комерція в Україні: дискусійні аспекти нормативно-правового регулювання [Текст] / Зеновій Задорожний // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 1. – С. 119-126.
20. Ивлев В.А. Что такое функционально-стоимостной анализ процессов и систем [Текст] / В.А. Ивлев, Т.В. Попова // ТОМ-XXI. Проблемы, опыт, перспективы : сборник науч. работ ; под ред. В. А. Качалова и В. Л. Рождественского. – М. : ИздАТ, 2000. – Вып. 4. – С. 169–188.
21. Іванов Ю. «Реформована» собівартість (калькулювання у промисловості) [Текст] / Ю. Іванов, Є. Котляров // Бухгалтерія. – 2017. – № 20/1 (435). – С. 45-51.

22. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. [Текст] / Л. М. Васільєва, Н. В. Бондарчук, О. П. Бондарчук. – Дніпро : Гарант СВ, 2017. – 224 с.
23. Карпова, Т.П. Управленческий учет [Текст]: учебник для вузов. / Т.П.Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с.
24. Ковтун С. Управление затратами [Текст] / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Харьков: Изд. Дом «Фактор», 2008. – 272 с.
25. Козаченко А.В. Управление крупным предприятием: монография [Текст] / А.В. Козаченко, А.Н. Ляшенко, И.Ю. Ладико и др. – К.: Либра, 2006. – 384 с.
26. Корольова О.І. Концепція розвитку бухгалтерського обліку витрат в Україні [Текст] / О.І. Корольова // Економіка. Фінанси. Право. – 2018. – № 7. – С. 13-17.
27. Крупка Я. Д. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності : навч. посіб. [Текст] / Я. Д. Крупка, С. В. Питель, І. В. Мельничук. – 3-те вид., переробл. і доповн. – Тернопіль : Крок, 2017. – 264 с.
28. Крупка Я.Д. Фінансовий облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – 4-те вид., доповн. та переробл. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 451 с.
29. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: підручник [Текст] / А. М. Кузьмінський. – К. : Вища школа, 1993. – 223с.
30. Ластовецкий В. Учет и контроль технологической и производственной себестоимости [Текст] // Бухгалтерський учет и аудит. – 2017. – №5. – С.17-19.
31. Ластовецький В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості [Текст] / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 5. – С. 17-21.
32. Легенчук С.Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти : монографія [Текст] / С.Ф. Легенчук. – Ж. : ЖДТУ, 2017. – 204 с.
33. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік [Текст] : навч. посібник [Текст] / О.В. Лишиленко. – К., 2004. – 254 с.

34. Лінник В. Г. Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств [Текст]: навч. посіб. / В. Г. Лінник – К.: УМК ВО, 1999. – 220 с.
35. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг). Затверджено наказом № 47 Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=64654-5441>.
36. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості, затверджені наказом Державним комітетом промислової політики України від 2 лютого 2001 року №47 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=245-55>.
37. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Текст] / Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1286 с.
38. Моисеева Н.К. Функционально-стоимостной анализ в машиностроении [Текст] / Н.К. Моисеева – М. : Машиностроение, 1987. – 320 с.
39. Мочерний С.В. Економічна теорія [Текст]: [посібник для студентів вищих закладів освіти] / С.В. Мочерний – К.: Видав. Центр «Академія», 2005. – 640 с.
40. Мошенський С.З. Економічний аналіз : підр. для студ. екон. спец-ї ВНЗ [Текст] / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2007. – 704 с.
41. Муравський В. В. Організаційні аспекти делегування обліково-контрольних повноважень з використанням інформаційно-комунікаційних технологій [Текст] / В. В. Муравський // Бізнес Інформ. – 2013. – № 11. – С. 128–132.
42. Муравський В. Застосування інформаційних технологій у первинному обліку торговельних, розрахункових і транспортних операцій [Текст] / Муравський В. // Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 3. – С. 69-76.

43. Муравський В.В. Облік і аналіз руху товарів з використанням інформаційних технологій : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 [Текст] / В.В. Муравський; Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад. – Л., 2012. – 21 с.
44. Муравський В.В. Організаційні аспекти формування і подання фінансової звітності під впливом інформаційної технології гіпертексту [Текст] / В.В. Муравський // Вісник ЖДТУ, 2009. – № 1 (47). – С. 2-9.
45. Нашкерська В.Г. Фінансовий облік [Текст] / В.Г. Нашкерська. – К: Кондор, 2005. – 387 с.
46. Никольсон Дж. Ли. Основы калькуляции [Текст] / Никольсон Дж. Ли, Рорбах Дж. // Пер. с англ. – М.: Экономическая жизнь, 1986. – 320 с.
47. Облікова політика підприємства : навч. посібник для внз [Текст] / Ю. А. Верига [та ін.] ; М-во освіти і науки України, Полтав. ун-т економіки і торгівлі. – К. : Центр учб. літ., 2015. – 312 с. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К. : Центр учб. літ., 2014. – 184 с.
48. Омецінська І. Проблемні аспекти ціноутворення у вітчизняних підприємствах [Текст] / Ірина Омецінська, Наталія Починок // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 3. – С. 75-86.
49. Онищенко В. О. Облік у зарубіжних країнах : підручник для внз [Текст] / В. О. Онищенко, М. І. Бондар, В. В. Дубовая ; М-во освіти і науки України, Держ. вищий навч. заклад "Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана", Полтав. нац. техн. ун-т ім. Юрія Кондратюка. – К. : Центр учб. літ., 2015. – 576 с.
50. Основи економічної теорії: політекономічний аспект [Текст]: Підручник / [ред. Г. Н. Климка та ін.]. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Вища шк., 1997. – 743 с.
51. Островерха Р.Е. Організація обліку: навчальний обліку [Текст] / Р.Е. Островерхова. – К. : Центр учбової літератури, 2016. – 568 с.

52. Палий В. Ф. Основы калькулирования [Текст] / В. Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
53. Панасюк В. М. Обґрунтування системи показників, що характеризують ефективність управління витратами виробництва [Текст] / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, С. В. Бобрівець // Наукові записки : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. акад. нар. госп-ва. – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – Вип.11, ч. 1. – С. 69-76.
54. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія [Текст] / Г. О. Партин – К. : УСБ НБУ, 2008. – 219 с.
55. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/iuhi76b=2541-24>.
56. Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» затверджене наказом Міністерств фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.creg=64-44>.
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: затверджене наказом Міністерств фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2181-14>.
58. Портер М. Международная конкуренция [Текст] / М. Портер. – М.: Международные отношения, 1993. – 859 с.
59. Починок Н. В. Методика формування обліково-аналітичної інформації про витрати на персонал на основі інвестиційного та витратного підходів [Текст] / Н. В. Починок // Вісник Сумського НАУ. Сер. Економіка і менеджмент. – Суми : вид-во Сумського НАУ, 2011. – Вип. 6/2 (49). – С. 167-172.
60. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : закон України від 16.09.1999 р. №996- XIV. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

61. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. [Текст] / Н. Є. Скоробогатова ; Нац. техн. ун -т України «КПІ ім. Ігоря Сікорського». – Київ : Політехніка, 2017. – 248 с.
62. Соболев Ю.М. Конструктор выбирает решение [Текст] / Соболев Ю. М. – Пермь : Пермское книжное издательство, 1979. – 229 с.
63. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: история и современность: Т. 1. Принципы и концепции бухгалтерського учета [Текст]. – Уфа: Изд. центр Башкирского тер, ин-та профессион. бухгалтеров, 2000. – 214 с.
64. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособ. для вузов [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
65. Соколовская Г.А. Себестоимость продукции в планировании и управлении промышленностью [Текст] / Г.А. Соколовская. – М,: Экономика, 1999. – 136 с.
66. Сопко В.В. Облік витрат і калькуляція собівартості продукції у промисловості [Текст] / В.В. Сопко, О.М. Петрик. – К. Техніка, 2006. – 112 с.
67. Справочник по функционально-стоимостному анализу [Текст] / А.П. Ковалев, Н.К. Моисеева, В.В Сысун и др. ; под ред. М. Г. Карпунина, Б. И. Майданчика. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 431 с.
68. Турило А.М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві [Текст] / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, Н.М. Цуцурук // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – №11. – С.85-88.
69. Управління витратами : навчальний посібник [Текст] / М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.; за заг. ред. М.Г. Грещака. – К. : КНЕУ, 2016. – 264 с.
70. Управління затратами підприємства : монографія [Текст] / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорєлов, Л.Ю. Хлап'юнов, Г.А. Макухін]. – К. : Лібра, 2009. – 320 с.
71. Фандель Гюнтер. Теорія виробництва і витрат [Текст] / Фандель Гюнтер; пер. з нім. під кер. наук. ред. М. Г. Грещака. – К. : Таксон, 2000. – 520 с.

72. Череп А.В. Использование первичного учета при проведении аудиторских проверок [Текст] / А.В. Череп, В.В. Ярмош // Экономика: бухгалтерский учет и аудит. Бизнесинформ № 1. – 2018. – С. 97-101.
73. Чумаченко М. Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції [Текст] / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10 – С. 3-7.
74. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I : навч. посібник [Текст] / Є. Ю. Шара, І. Є. СоколовськаГонтаренко ; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України. – К. : Центр учб. літ., 2016. – 336 с.
75. Шваб Л.І. Економіка підприємства [Текст]. – К.: Каравела, 2012. – 568 с.
76. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник [Текст]/ Швець В.Г. – К., 2003. – 444 с.
77. Шегда А.В. Економіка підприємства [Текст]: [навч.посіб.] / за ред. А.В. Шегди. – К.: Знання, 2005 – 431 с.
78. Шпикуляк О.Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці [Текст] / О. Г. Шпикуляк // Економічні науки: зб. наук. праць. [редкол. : відп. ред. д.е.н., проф. В. В. Герасимчук]. – Луцьк, 2017. – Вип. 5 (20), ч.1. – 367 с.
79. Шумпетер Й. Теория экономического развития: Пер. с нем.[Текст] / Общ. ред. А.Т. Милюковсого. – М.: Прогресс, 1982. – 424 с.
80. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран [Текст] / А. Яругова; пер. с польск., предисл. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.
81. Zadorogny Z. V. Management accounting of the transportation services self-cost using a global positioning system / З.В. Задорожний, В.В. Муравський, О. А. Шевчук // Науковий вісник Полісся. – Чернігів, 2018. – № 2. – С. 25-30.

ДОДАТКИ