

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки та менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового
бізнесу

САЛМАНОВА Анна Алісахівна

Особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємстві спиртової галузі./Peculiarities of cost accounting and costing of products at the enterprise of alcohol industry.

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу»

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Виконала студентка групи
ОПЗм – 21 А. А. Салманова

Науковий керівник:
к.е.н., доцент І. В. Спільник

Допущено до захисту

«__» _____ 2019 р.

Завідувач кафедри

_____ Р.Ф. Бруханський

Тернопіль – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І	
КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ	7
1.1. Особливості діяльності підприємств спиртової промисловості та їх вплив на побудову обліку витрат	7
1.2. Дефініції «витрати» і «собівартість продукції» в системі управлінського обліку.....	15
1.3. Класифікація витрат у спиртовій промисловості	22
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ	
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У СПИРТОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	33
2.1. Особливості побудови обліку прямих витрат	33
2.2. Облік і розподіл загальновиробничих витрат	47
2.3. Концепції формування і використання інформаційних ресурсів в управлінні витратами та калькулюванні собівартістю продукції	54
Висновки до розділу 2	59
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ	
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У СПИРТОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ.....	61
3.1. Особливості обліку витрат за центрами відповідальності	61
3.2. Облік витрат та калькулювання собівартості продукції в умовах автоматизації.....	71
3.3. Контролінг як методичний інструментарій удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства.....	80
Висновки до розділу 3	88
ВИСНОВКИ	90
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	94

ВСТУП

Актуальність теми. Ринкові умови господарювання викликали необхідність переосмислення теоретичних та методичних підходів до бухгалтерського обліку і, передусім, до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Витрати підприємства завжди були одним із найважливіших об'єктів обліку. Від того, наскільки точно і своєчасно вони відображаються в бухгалтерському обліку, прямо залежить точність і достовірність фінансового результату, який визначає підприємство.

Формування витрат і калькулювання собівартості продукції є основним і одночасно найбільш складним елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств, охопленого системою управлінського обліку. Саме від його ретельного дослідження та успішного практичного застосування буде залежати рентабельність виробництва і окремих видів продукції, виявлення резервів зниження собівартості продукції та визначення цін на продукцію.

За останні роки (навіть десятиліття) обліку витрат та калькулюванню собівартості продукції присвячено немало цікавих і змістовних наукових робіт.

Проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції знайшли висвітлення у працях вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинця, З.В. Гуцайлюка, Л.В. Нападовської, М.С. Палюха, М.С. Пушकारа, Р.В. Сидоренка, В.В. Сопка, а також зарубіжних вчених: М.А. Вахрушиної, К. Друрі, Т.П. Карпової, В.Ф. Палія, Ч. Хорнгера, .

Разом з тим, на даний час, окремі теоретичні положення є дискусійними, а низка важливих аспектів обліку витрат і калькулювання собівартості у спиртовій промисловості потребують уточнення та подальшого вдосконалення.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає в розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємстві спиртової промисловості.

Для реалізації поставленої мети визначені такі **завдання**:

- дослідити особливості діяльності підприємств спиртової промисловості та їх вплив на побудову обліку витрат;
- розглянути дефініції «витрати» і собівартість продукції» в системі управлінського обліку;
- розкрити проблеми класифікації витрат у спиртовій промисловості;
- виявити проблемні моменти відображення в обліку прямих витрат;
- визначити напрямки вдосконалення обліку і розподілу загальновиробничих витрат;
- дослідити методи калькулювання собівартості продукції;
- розглянути особливості обліку витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності;
- охарактеризувати методику обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в умовах автоматизації;
- з'ясувати місце контролінгу в системі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Об'єктом дослідження є процес обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на Новосілківському МПД ДП «Укрспирт».

Предметом дослідження є теоретичні й прикладні аспекти обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Методи дослідження. Для досягнення поставленої у роботі мети використано такі методи: діалектичного пізнання – в процесі дослідження суті витрат; спостереження, вимірювання, порівняння, взаємопов'язаного вивчення господарських процесів – при зборі фактичних даних бухгалтерського обліку та їх інтерпретації; індукції та дедукції – при встановленні відповідності існуючої системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції інформаційним потребам управління; групування та логічного аналізу – в процесі визначення класифікаційних ознак витрат та номенклатури калькуляційних статей.

Інформаційну базу дослідження складала законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів,

періодична література, матеріали конференцій.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу організаційно-методичних питань бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства спиртової промисловості. Зокрема, для удосконалення обліку загальновиробничих запропоновано схему кодування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Таке кодування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» підвищить ефективність управління процесом формування витрат за напрямками виробничої діяльності на різних стадіях виробничого циклу, а також забезпечить єдиний підхід до вирішення обліково-управлінських завдань на досліджуваному підприємстві. Запропоноване кодування загальновиробничих витрат створить сприятливі умови для оптимального вибору методів та баз розподілу на спиртових заводах.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що рекомендації і пропозиції, викладені в дипломній роботі, спрямовані на збагачення практики діяльності спиртових заводів конкретними методиками обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в умовах ринкової економіки, що дозволяє приймати управлінські рішення щодо зниження собівартості етилового спирту, підвищення рентабельності підприємств, здійснення оперативного впливу на причини, які зумовлюють відхилення від діючих норм витрат.

Апробація результатів дослідження. Окремі результати, одержані автором, апробовано у формі публікації «Групування витрат собівартості спиртової продукції за статтями калькуляції» у збірнику Матеріалів Національної науково-практичної конференції. Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи. (м. Тернопіль, 7 листопада 2019 р.). Тернопіль, ТНЕУ, 2019. С. 420-421.

Обсяг і структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 79 найменувань. Основний текст викладено на 93 сторінках, робота містить 32 рисунки та 6 таблиць.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Особливості діяльності підприємств спиртової промисловості та їх вплив на побудову обліку витрат

Спиртова промисловість України відіграє значну роль у забезпеченні ефективного функціонування інших галузей, а саме: галузі агропромислового комплексу, фармацевтична промисловість, паливно-енергетичний комплекс і країни в цілому. Окрім цього слід відмітити, що більше ніж 150 виробництв використовують спирт як сировину. Історично склалося так, що виробництво й реалізація спирту завжди знаходилися під контролем держави.

Наявність державної монополії на виробництво й реалізацію спирту є причиною низького рівня конкурентоспроможності продукції спиртових заводів, а також повільної їх модернізації. 95% загального виробництва спирту в Україні припадає на ДП "Укрспирт" - основного оператора як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках.

За прогнозними розрахунками, спиртові заводи України в нормальних умовах можуть виробляти з харчової сировини до 60,4 млн. декалітрів спирту щорічно, зокрема зернового – 35,6 млн. дал. і мелясного – 24,8 млн. дал. Нині в Україні функціонують близько 38 спиртових заводів (із 85), які у 2015 р. виробили 8.9 млн. дал. спирту харчового, 1,62 млн. дал. спирту технічного та 3.60 млн. дал. біоетанолу (КМПА), що становить лише 23,38% від можливих обсягів виробництва [49].

Таким чином бачимо, що виробничі потужності спиртових заводів використовуються частково. Основною причиною такої ситуації є обмеженість ринків збуту і практично повної відсутності доступу до кредитних ресурсів підприємств концерну «Укрспирт».

Динаміка виробництва спирту етилового харчового, технічного та

біоетанолу (КМПА) відображена на рисунку 1.1.

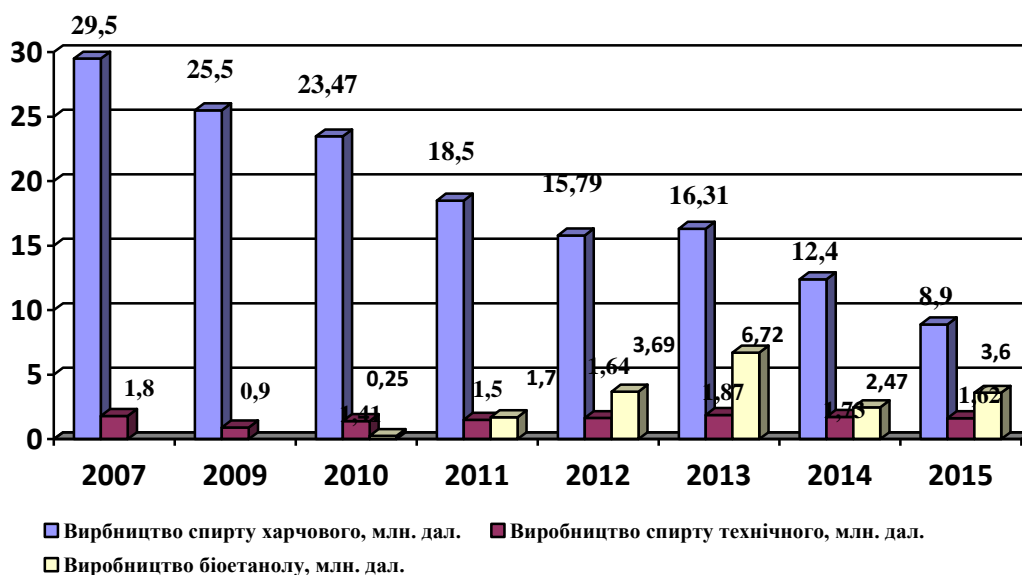


Рис. 1.1. Динаміка виробництва спирту в Україні

Вагомою причиною суттєвого зменшення виробництва вітчизняного спирту є скорочення його експорту внаслідок надходження на європейський ринок спирту, виробленого з цукрової тростини. Крім цього, скорочення експорту пов'язано з тим, що впродовж досліджуваного періоду суттєво зросли ціни на зерно, на мелясу та на енергоносії.

Слід також відмітити, що в Україні, споживання спирту для потреб алкогольної галузі перевищує 97%, решта використовується на технічні потреби. При цьому, у розвинених країнах споживання етилового спирту на виробництво алкогольних напоїв не перевищує 2%, 44% спрямовано на технічні потреби а 30 на пальне.

Щодо сировинної бази спиртових заводів, відмітимо, що технологічні особливості останніх дозволяють використовувати для виробництва етилового спирту зерно, картоплю, цукрові буряки, мелясу, цукор-сирець та іншу харчову сировину, що містить цукор або крохмаль.

Разом з тим, більшість спиртових підприємств для виробництва спирту використовують кукурудзу, пшеницю, або мелясу. Враховуючи це відмітимо, що саме від того яку сировину використовує спиртовий завод для виробництва спирту й залежить його собівартість.

Також відмітимо, що особливістю спиртової промисловості є безперервність виробничого процесу й заводи повинні робити двомісячні запаси сировини, а це в свою чергу призводить до збільшення витрат на її зберігання й втрат сировини у процесі зберігання.

Саме втрати від неналежного зберігання сировини можуть бути суттєвими оскільки можливе погіршення якості зерна. У зв'язку із цим на підприємстві повинна бути спеціальна служба, яка контролюватиме вологість та температуру зберігання сировини. Саме ці два чинники, незалежно від того яку саме сировину використовує підприємство, є основними й визначають величину можливих втрат.

Технологія виробництва етилового спирту передусім базується на ферментативному гідролізі зернового або картопляного крохмалю та послідуєчому зброджуванні новоутворених цукрів дріжджовими мікроорганізмами [63].

Етапи технологічного процесу виробництва спирту відображено на рисунку 1.2.

Із рисунку бачимо, що процес виробництва можна поділити на такі цикли: очищення і подрібнення сировини; приготування дріжджів та зародження суслу; перегонка бражки та ректифікація спирту.

Особливістю технологічного процесу, як відмічає В.Я. Фаріон, є те, що в кожному технологічному циклі виробництва задіяне все устаткування, використовують увесь нормативний обсяг сировини, основних, допоміжних матеріалів і енергоносіїв, необхідних для забезпечення випуску спирту в кількості, що відповідає виробничій потужності цеху. Проте під дією різних чинників фактичний обсяг виходу продукту в кожному циклі виробництва може відрізнитися від обсягу, що відповідав би виходу спирту за нормального завантаження виробничих потужностей та дотримання встановленої технології. Тому для визначення ефективності використання технологічного устаткування, сировини і матеріалів, а також фактичної собівартості одиниці продукції потрібно брати до уваги фактичний обсяг випуску спирту [70, с. 158].

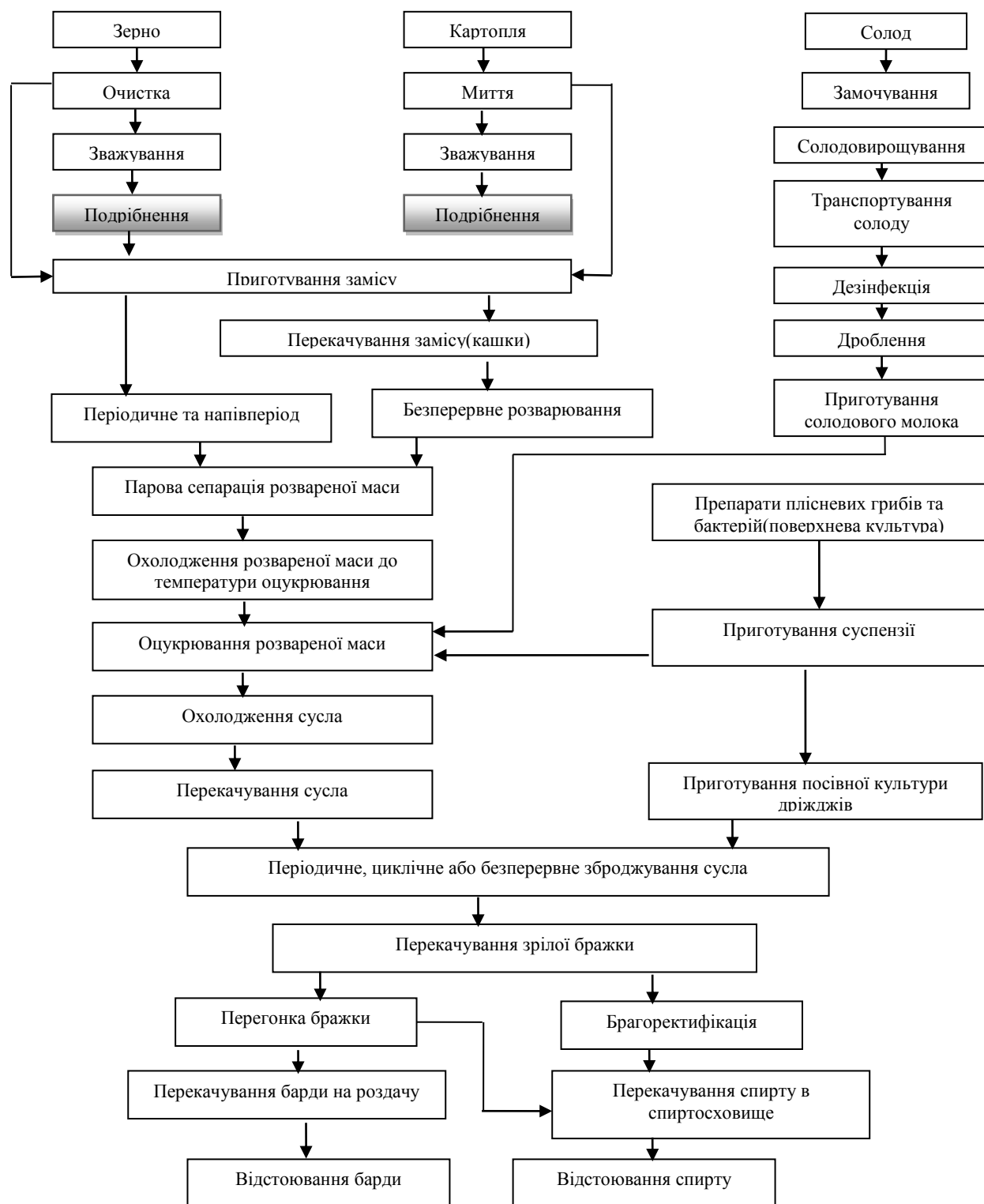


Рис. 1.2. Етапи технологічного процесу виробництва спирту [33, с. 113]

Слід також відмітити, що переробка зерна на спирт здійснюється за «мокрим» або «сухим» способом.

Так, для отримання спирту на підприємствах західної Європи та США використовують «мокру» схему, що полягає у виділенні крохмалю, глютену, зародка й клітковини у водному середовищі до та після механічної обробки

сировини. Водночас, на спиртових заводах України, як відмічають Паламарчук, В. П. Янович та І. М. Купчук зазвичай використовують «сухий» спосіб виробництва спирту за безперервної обробки крохмалевмісної сировини. Для даної схеми характерним є застосування варильних апаратів колонного типу, двоступеневе вакуум-охлодження розвареної маси до температури оцукрювання сусла до температури складки при двухпоточному способі оцукрювання та безперервно-поточному способі збродження [33].

Процес розварювання при виробництві спирту протікає в один етап, під час якого матеріальний потік нагрівається до температури оцукрювання (93- 95 °С) в спеціальних апаратах, де витримується певний час. Потім матеріальний потік подається до вакуумоцукрювача, де він охолоджується за рахунок кипіння та витримується при даній температурі.

Наступною стадією виробництва спирту є процес бродіння та приготування виробничих дріжджів (рис. 1.3).

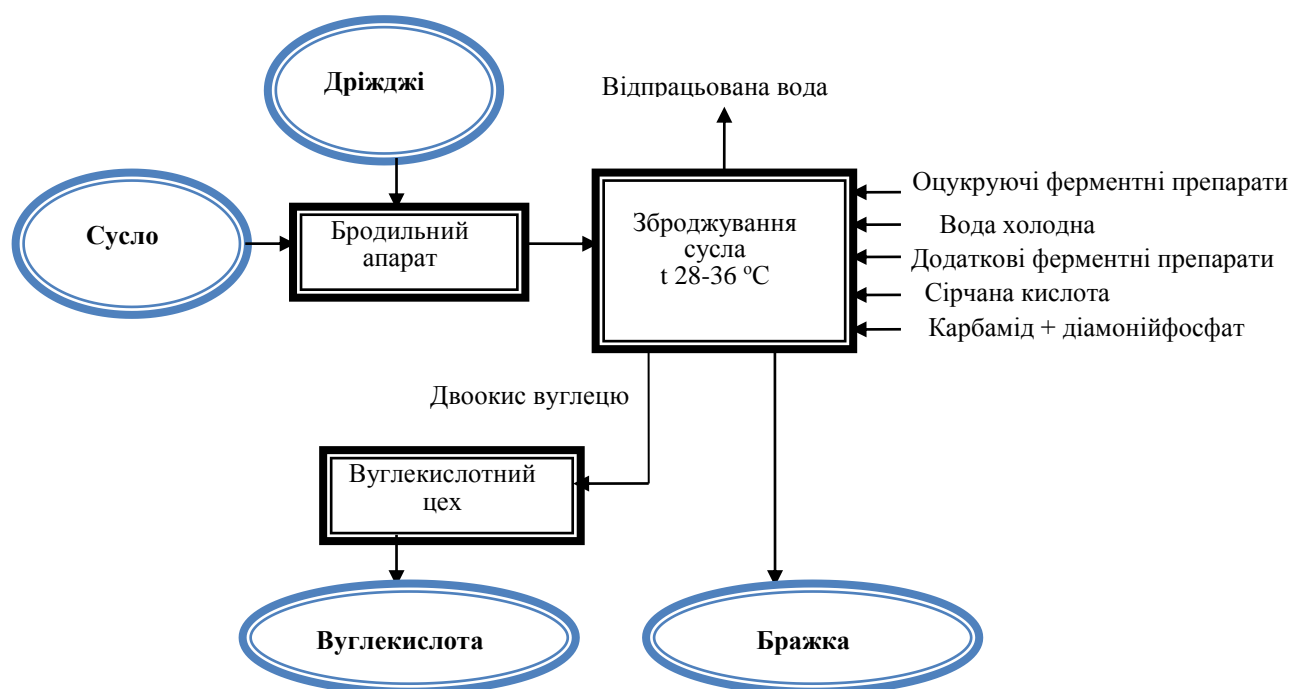


Рис. 1.3. Стадія бродіння та приготування дріжджів

Слід відмітити, що саме стадія бродіння є завершальним етапом процесу утворення спирту й на ній можуть виникати втрати спирту та вуглеводнів з газами бродіння.

Втрати вуглеводнів складаються з:

— неминучих втрат – втрати цукру на синтез біомаси дріжджів і утворення побічних продуктів;

— втрат із незбродженими вуглеводами [30].

Втрати спирту з газами бродіння зумовлені тим, що в процесі бродіння суслу у бродильних чанах виділяється двоокис вуглецю (до 0,6% обсягу спирту, утвореного в бразі). Основну частину вуглецю (до 93%) можна збирати в спиртоуловлювачах і переробляти. Решта 7% втрачається безповоротно. У перерахунку на весь обсяг спирту такі втрати можуть становити до 0,042% ($0,6 \times 7 : 100$).

У випадку невловлення спирту з газів бродіння у розмірі 0,1% його втрати досягають 0,06 дал. з тонни умовного крохмалю, що міститься в перероблюваній сировині [70, с. 161].

Якісним показником оптимального режиму роботи бражної колони є вміст спирту в бражному дистиляті, а його втрати з бардою мають становити не більше 0,015 об.% за умови зменшення енерговитрат на перегонку бражки, оскільки бражна колона є найбільш енергоємним об'єктом у бражно-ректифікаційній установці. Зважаючи на це на даний час є досить актуальним питанням утилізації барди.

Барда – це один із кінцевих продуктів виробництва етилового спирту. Зважаючи на це відмітимо, що в Україні ресурси зернової барди доволі значні, враховуючи обсяг виробництва спирту концерном “Укрспирт”. При цьому обсяг післяспиртової барди за сучасною технологією становить на кожен 1 л спирту 11–15 л барди. Однак вона не може зберігатися, швидко закисає, потребує значних витрат на транспортування до споживача. Скидання спиртзаводами барди у річки призводить до значного погіршення екологічної ситуації. Її тверді частинки нагромаджуються у водопровідних трубах та руслах річок, розкладаються й забруднюють середовище [74, с. 124].

На даний час існує декілька способів переробки барди. При використанні технології випарювання фугату з барди виробляється білкова кормова суміш у

гранулах, при цьому підприємство має великі затрати енергії і коштів. Є дешевший спосіб - отримання сухої барди у результаті багатоступеневої фільтрації. У країнах Західної Європи й Америки на спиртових підприємствах стали надавати перевагу виробництву барди як основного продукту, а спирт виробляють як побічний. Відомо, що у Франції й США близько 90–95% барди переробляють на сухий продукт.

Слід також відмітити, що у процесі виробництва спирту, окрім основних продуктів, - спирту і діоксину вуглецю – одержують супутню продукцію – головну фракцію етилового спирту, сивушне масло, хлібопекарські дріжджі. Сивушне масло і головну фракцію етилового спирту, які виділяються у процесі ректифікації спирту, випускають у вигляді технічних продуктів. Головна фракція етилового спирту у суміші з бензином може бути використана як добавка до автомобільного палива. При комплексній переробці меляси можна одержувати значний асортимент цінних продуктів – кормові дріжджі, кормовий концентрат, вітамін B₁₂ тощо.

Оперативний облік супутніх продуктів слід здійснюватися відразу в момент виникнення, тобто коли їх можна ідентифікувати. Вихід згаданих продуктів слід визначати у відсотковому відношенні до кількості виробленого спирту кожного сорту, а всю попутну продукцію або далі переробляти на підприємстві, або реалізовувати на сторону.

Зважаючи на це контроль за випуском продукції та розподілові витрат на сировину між спиртом, супутньою продукцією та відходами виробництва дасть змогу достовірно обчислювати витрати на виробництво спирту, а також точніше визначати собівартості одного декалітра спирту кожного сорту.

Загалом можна стверджувати, що спиртова промисловість характеризується низкою організаційно-технологічних особливостей, що суттєво впливають на величину витрат і на побудову обліку та контролю їх операційної діяльності (рис. 1.4).

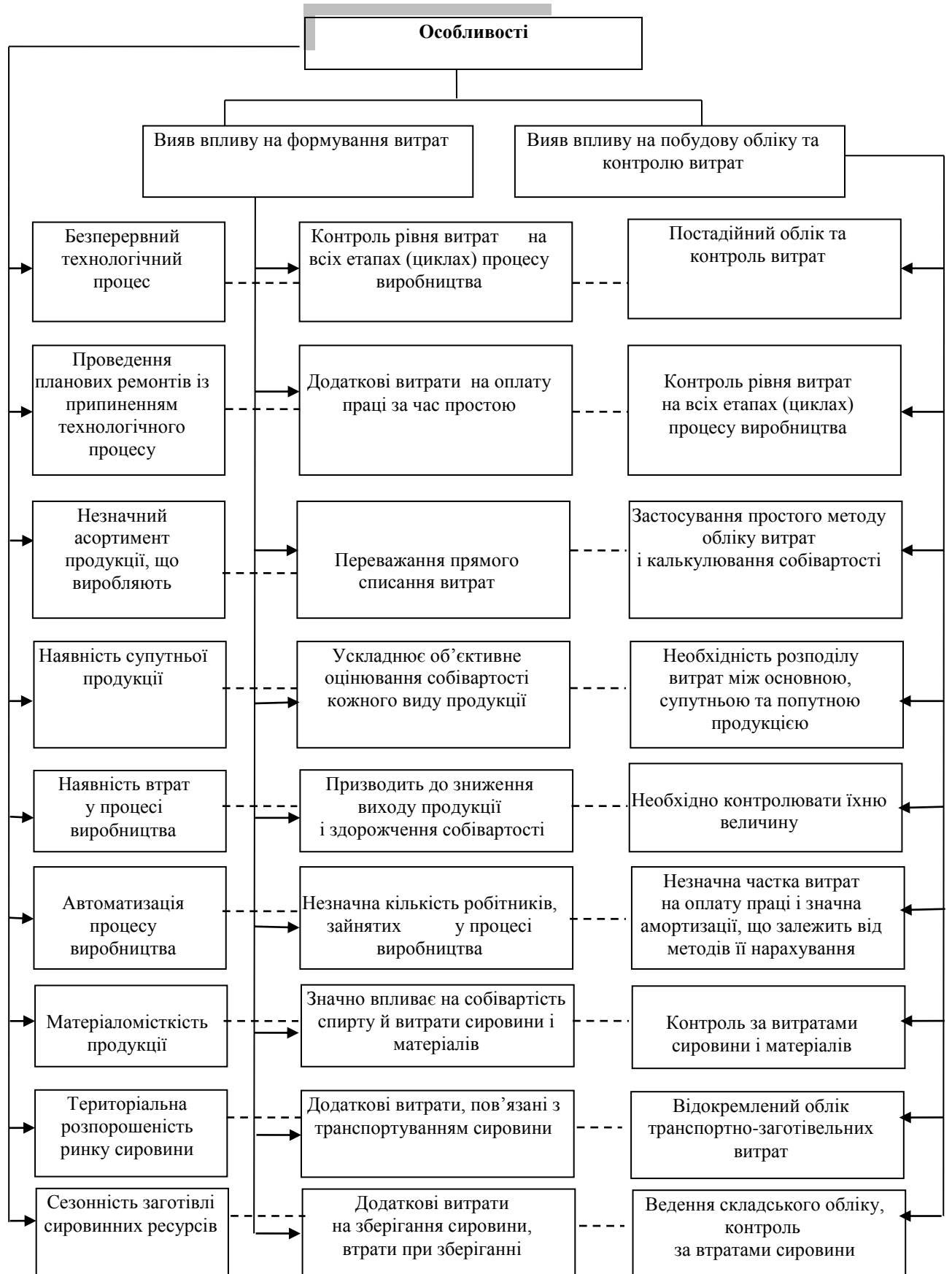


Рис. 1.4. Вплив організаційно-технологічних особливостей виробництва спирту етилового на величину витрат [72]

Підсумовуючи вище зазначене відмітимо, що оперативний контроль витрат, пов'язаних із нормативними і наднормативними втратами сировини в процесі виробництва спирту, необхідно здійснювати за кожним технологічним циклом із урахуванням причин та осіб, відповідальних за їх виникнення.

1.2. Дефініції «витрати» і «собівартість продукції» в системі управлінського обліку

Українська економіка знаходиться на стадії пошуку нових шляхів розвитку й формування ринкових відносин. Міжнародне визнання й підтримка країни вимагають кардинальних змін щодо організації бізнесу, а кожен аспект системи управління повинен бути наново переосмислений і введений в дію. Це стосується і системи бухгалтерського обліку, де одним із головних та вирішальних управлінських об'єктів, який надає конкурентні переваги суб'єктам господарювання, є витрати підприємства, оскільки діяльність будь-якого суб'єкта господарювання розпочинається зі здійснення витрат.

Витрати – це важлива та складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних чинників впливу на фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання. Тому інформація про витрати займає центральне місце в системі управління як підприємством в цілому, так і кожним його структурним підрозділом. Важливість витрат також полягає в тому, що вони є базою для формування цінової політики підприємства, характеризують рівень технології та організації виробництва, а також ефективність господарювання, яка оцінюється через порівняння витрат та результатів діяльності [26, с. 136].

Витрати є об'єктом ґрунтовного вивчення науковців в усі часи, однак розвиток сучасної парадигми бухгалтерського обліку, спрямованої на досягнення стратегічних цілей, глибоке розуміння взаємозв'язків та реалізації механізму антидії активно існуючої на даний момент «інформаційної асиметрії» потребує систематизованого організаційного підходу до вивчення

сутності витрат.

Проведені дослідження свідчать, що трактування категорії «витрати» значно модифікувалося в процесі наукового пізнання, утім не набуло однозначного визначення через відсутність єдиного підходу до тлумачення в основних законодавчих і нормативно – правових документах і працях відомих науковців та молодих вчених, що займаються проблемами вивчення організаційно – методологічних засад обліку витрат у системі управління діяльністю підприємств.

Так Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46] є документом, що безпосередньо регулює засади правового й організаційного ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, але в термінології, поданій в статті 1 Закону, визначення витрат не представлено. Проте в ній чітко розкривається економічна сутність складових поняття «витрати» таких як «активи» й «зобов'язання».

Відповідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» поняття «витрати» розкривається в якості 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 розподілення власниками) [29].

Очевидно, що дефініція «витрати» поєднала в своїй структурі залежність від двох категорій, а саме від активів та зобов'язань.

У Концептуальній основі фінансової звітності надається визначення категорії «витрати» як «зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам» [22]. Погоджуємося з тим, що наведене визначення включає економічну категорію «амортизація», яка посилює та уточнює економічний зміст витрат.

Сутність витрат безпосередньо розкривається П(С) БО 16 «Витрати» згідно з яким «витрати – це 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» [42]. Визначення поняття «витрати» в стандарті є базовим і вживається більшістю науковців облікового напрямку у своїх науково-методичних роботах.

У П(С)БО 31 «Фінансові витрати» витрати розглядаються у тісному зв'язку з відсотками за запозиченими коштами і розкривається сутність витрат як «сплата грошових коштів, передавання інших активів або приймання зобов'язань з нарахуванням відсотків» [43].

Дослідження генезису витрат достатньо складний процес, адже єдина економічна думка щодо сутності даної категорії майже відсутня. Наукові школи як України, так і зарубіжжя намагаються дійти одностайної відповіді та реалізувати отримані здобутки щодо розкриття змістовного наповнення поняття «витрати» для подальшого впровадження нових методик обліку в управлінські інформаційні системи підприємства.

Розглянемо трактування категорії «витрати» в різних літературних джерелах.

Зокрема, М.Г. Грещак, та О.С. Коцюба категорію «витрати» трактують з точки зору економічної теорії, як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети – це витрати підприємства [67, с. 16].

Такої ж інтерпретації дотримується Т.М. Сльозко, Ю.В. Сіра, Н.П. Шморгун і зазначають, що витрати мають суспільно-економічне значення, сутність яких полягає в їх відображенні у виготовлюваній підприємством суспільно-корисній продукції, виходячи із потреб ринку. Підприємство, при споживанні певних видів ресурсів (матеріальних, трудових, енергетичних та ін.) виготовляє продукцію для того, щоб задовольнити потреби суспільства, і тим самим створюється при цьому додаткова вартість у вигляді прибутку, тобто отримує від виготовлення та реалізації такої продукції певний економічний ефект [59, с. 100].

Як бачимо зазначені автори розглядають витрати у тісному зв'язку з прибутком. Вони акцентують увагу на відображенні витрат у виготовлюваній підприємством суспільно-корисної продукції, якої вимагає ринок. Тобто, споживаючи ресурси – матеріальні, трудові, енергетичні тощо, підприємство має змогу отримувати економічний ефект у вигляді прибутку.

А. М. Турило дефініцію «витрати» трактує як вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, що необхідні для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства та досягнення ним поставленої мети [66, с. 32].

Окремі автори трактування категорії «витрати» подають з точки зору бухгалтерського обліку

А саме, А. А. Пилипенко вважає, що витрати – це використання тільки тих ресурсів, які при визначенні фінансового результату компанії за відповідний звітний період ставляться у відповідність отриманим доходам (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат). витрати – це або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства [40, с. 17].

Ф.Ф. Бутинець виділяє два підходи до визначення сутності витрат. За першим підходом він визначає «витрати в якості затрат живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Відповідно до другого підходу зазначений науковець витрати відносить до складового елемента ціни, яка формується в ринкових умовах на основі зміни попиту та пропозиції» [7].

Науковим інтересом щодо проблем визначення категорії «витрати» відзначається В. Я. Фаріоном, який вважає, що під витратами слід розуміти сукупність використаних у процесі діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами [71, с. 254].

Л. М. Янчева та М. О. Ільченко рекомендують наступне визначення поняття «витрат» діяльності підприємства: «витрати – це вираження в грошовій

формі різних видів ресурсів (праці, сировини, матеріалів, основних засобів, фінансових ресурсів), у процесі виробництва, обігу і розподілу продукції, товарів та послуг, які призводять до зменшення економічних вигод господарської діяльності підприємства для досягнення конкретної мети» [78, с. 34].

Слід також відмітити, що на сучасному етапі в економічній літературі можна часто побачити використання таких термінів як «затрати» та «витрати». Де, одні автори особливо не замислюються над сутністю цих понять та вживають їх в своїх працях як синоніми, а інші намагаються розмежувати дані категорії та пояснити їх відмінність.

Дослідження нормативно-правового забезпечення та сучасних літературних джерел у сфері теорії та практики управління витратами дозволило виявити основні тенденції у формуванні сучасного понятійного апарату та проблемне питання, що полягає в одночасному використанні двох термінів «витрати» і «затрати».

На законодавчому рівні й у нормативних актах поняття «затрати» не закріплено. Певне коло економістів також застосовують лише термін «витрати».

В. М. Сподарик в результаті аналізу наукового доробку вчених-економістів щодо витрат і затрат дав змогу поділити їх на три різні групи: перша – вчені, котрі вважають, що між витратами та затратами не існує жодних відмінностей; друга і третя – вчені, які дотримуються думки, що ці поняття ототожнювати недоцільно, проте до їх трактування підходять по-різному: представники другої групи доводять, що затрати – це кількісний або натурально-речовий показник витрачених ресурсів, а витрати – їх вартісне вираження; представники третьої групи визначають затрати як вартісну оцінку використаних ресурсів, котрі не зменшують власного капіталу організації, а витрати – як зменшення активів або збільшення зобов'язань (згідно з П(С)БО 16 «Витрати»), що призводить до зменшення власного капіталу [62, с.50].

Вважаємо, що розмежування цих категорій відіграє важливу роль не

тільки в теоретичному плані, але й для практичного їх використання в управлінні підприємством.

Група дослідників на чолі із Г.В. Козаченко визнають термін «затрати». Як і більшість науковців України, вони вважають зазначену категорію основою ціноутворення, результатом якої буде безпосередній вплив на прибуток. Автори констатують, що «затрати суб'єкта господарювання варто розглянути як вартісний вираз обміну і трансформації ресурсів підприємства, а також їхнього невідшкодованого виходу за межі підприємства». Разом з тим розглядаючи процес управління затратами, науковці зауважують на виникненні терміну «витрати», характеризуючи його як «неминулі затрати підприємства, які сформувалися раніше й перетворилися на минулі в цьому звітному періоді» [18, с. 14].

Нападовська Л.В. теж в своїх працях не схильна обходитись лише терміном «витрати», наполягаючи, що в контексті обліку необхідно керуватись визначенням «затрати», що безпосередньо пов'язані з формуванням собівартості продукції (робіт, послуг) у процесі господарської діяльності, та обґрунтовує дефініцію «затрати» як «...вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів» [64, с. 75], а під витратами розуміє зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу [28, с. 64].

На нашу думку економічні категорії, як «витрати» і «затрати», є абсолютно різними як за змістом, так і за призначенням.

Отже, проведені дослідження свідчать, що погляди науковців поділилися на класично-облікове визначення досліджуваної категорії, те, що подається в П(С)БО 16, тобто як збільшення зобов'язань або зменшення активів в процесі діяльності, а також на інше наукове середовище схильне уособлювати витрати безпосередньо в якості використання матеріальних ресурсів, які виражаються в грошовій формі.

Щодо дефініції «собівартість» відмітимо, що даний термін

використовується в різних значеннях і більш конкретного змісту набуває в супроводі певного визначення «виробнича собівартість», «собівартість реалізованої продукції», «повна собівартість» тощо.

Собівартість продукції характеризує ефективність виробництва та визначається калькулюванням витрат, понесених на її виробництво. В економічній літературі досліджували поняття «собівартість» багато відомих вчених. Основні визначення цього терміну наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «собівартість»

№ з.п	Вчений	Визначення
1	Бутинець Ф. [7]	Собівартість продукції – виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво та збут товарів, робіт, послуг
2	Войтенко Т., Вороная Н. [12]	Собівартість формується безпосередньо на підприємстві і відображає індивідуальні витрати та умови виробництва, конкретні результати господарювання даного виробничого підприємства
3	М'якота В. [27]	Собівартість продукції – один з головних економічних показників діяльності промислового підприємства і виражає в грошовій формі всі затрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції
4	Панасюк В. [37]	Собівартість продукції – якісний показник, який характеризує ефективність діяльності підприємства

На нашу думку, під собівартістю слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, що були використані у процесі виробництва й реалізації продукції для одержання прибутку. Поняття «собівартість» та «витрати виробництва» необхідно розмежовувати, оскільки собівартість продукції відображає кінцевий результат виробничого процесу, а витрати виробництва – первісне споживання ресурсів

1.3. Класифікація витрат у спиртовій промисловості

Раціональна організація обліку витрат слугує генератором розширення інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, тому потребує деталізації та підвищення аналітичності інформації з метою реалізації функцій управління підприємством. Це забезпечить систематизація витрат за визначеними класифікаційними ознаками з урахуванням специфіки діяльності підприємств.

Витрати підприємства не є однорідними ані за своїм складом, ані за значенням. Тому визначальну роль під час організації обліку витрат має їх науково обґрунтована класифікація.

Наукова класифікація – спосіб пізнання системи об'єктів за класами відповідно до визначених ознак, за допомогою яких здійснюється пізнання ступені подібності та відмінності об'єктів.

Загальне трактування класифікації має такий вигляд: класифікація - це один із методів пізнання та вивчення об'єктів. Її сутність полягає в тому, щоб поділити досліджувані об'єкти на певні класи, в основу яких покладено загальні якості об'єктів і логічні взаємозв'язки між ними.

Білуха М.Т. визначає «класифікацію» як поділ різних явищ, предметів на групи за певними ознаками із метою їх вивчення й наукового узагальнення. На думку науковця, логічно складена класифікація повинна відповідати таким вимогам:

- бути розмірною, тобто не дуже вузькою та не широкою;
- виключати несумісність понять;
- виконуватися за однією основою, яка має бути не довільним поняттям, а стосуватися суті поділу цілого [3, с. 37].

Будь-яка класифікація інформації, як відмічає Я.А. Сушарик, має відповідати таким основним вимогам:

- забезпечення повноти охоплення об'єктів множини, що вивчаються;
- можливість включення нових груп об'єктів;

- не перетинання груп об'єктів, що виділяються;
- незмінність прийнятої класифікаційної ознаки на всіх рівнях класифікації;
- лаконічність, чіткість і зрозумілість класифікаційних ознак [64].

Класифікація витрат необхідна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення, а також для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат. Суттєве значення класифікація витрат має в управлінні ними і, перш за все, для калькуляції собівартості продукції.

«Класифікація витрат – це розподіл і одночасне об'єднання різних витрат, однорідних за визначеними ознаками. Класифікувати – означає віднести витрати до одного виду» [58, с. 151].

Ф. Бутинець вважає, що класифікація витрат є необхідним науковим елементом пізнання витрат підприємства [7].

Зважаючи на всі наявні досягнення науковці, для практичних цілей управління не існує єдиної узгоджено-інтегрованої системи класифікації витрат. Тому фахівці з бухгалтерського обліку підприємства повинні використовувати здобутий науковий досвід для знаходження такої класифікації витрат, що задовольняє інформаційні потреби для організації управлінського обліку витрат та складання звітності, контролю та прийняття ефективних рішень.

Класифікація витрат передбачає утворення груп витрат з однаковими характеристиками щодо встановленого об'єкта витрат.

При здійсненні обліку необхідна детальна класифікаційна схема витрат. Власнику підприємства варто знати яка буде вартість виробництва тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і в свою чергу яка буде ефективність від прийняття управлінських рішень.

Щоб дати відповідь на всі ці питання, необхідно використати економічно обгрунтовану класифікацію витрат.

Основною метою класифікації витрат є надання інформації керівництву

підприємства про те, скільки коштуватиме виробництво тієї чи іншої продукції, якою буде рентабельність реалізованої продукції, чи є резерви зниження її собівартості, а також, яким буде фінансовий результат від прийняття ним управлінських рішень.

Необхідність у різних напрямках класифікації витрат, використання різних методів їхнього розподілу зростає з ускладненням господарської діяльності підприємства. Класифікація витрат є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу та ефективного управління витратами.

Науковці у своїх працях пропонують багато різних класифікаційних ознак. І щоб управляти ними необхідна потужна база даних і генератор звітів, які могли б формувати звіти за найрізноманітнішими об'єктами калькуляції – від одиниці продукції до відділу підприємства, від бізнес-процесу (наприклад, обслуговування замовлення клієнта) – до витрат по географічному сегменту або напрямку діяльності. На сьогоднішній день бухгалтерські програми не володіють такою досить потужною аналітикою з обліку витрат, а бухгалтер не приділяє належної уваги запровадженню інформації в бухгалтерську систему так, щоб можна було формувати звіти за різними напрямками класифікації витрат.

Одним із перших науковців, який здійснив класифікацію витрат, був В. Стоцький. Він поділив їх на основні, накладні; прямі, непрямі; змінні, постійні. Пізніше М. Жебрак доповнив її комплексними та одноелементними; виробничими, невиробничими; плановими та позаплановими. На думку К. Друрі [16], в обліку накопичується інформація в розрізі таких витрат, як матеріальні витрати, витрати на робочу силу та накладні витрати.

Сьогодні існують різноманітні класифікації витрат в розрізі аналітичних ознак, які широко представлено в науковій літературі. Традиційно в класифікації витрат задовольняють потреби фінансового обліку, виділяючи наступні ознаки (рис. 1.5.).

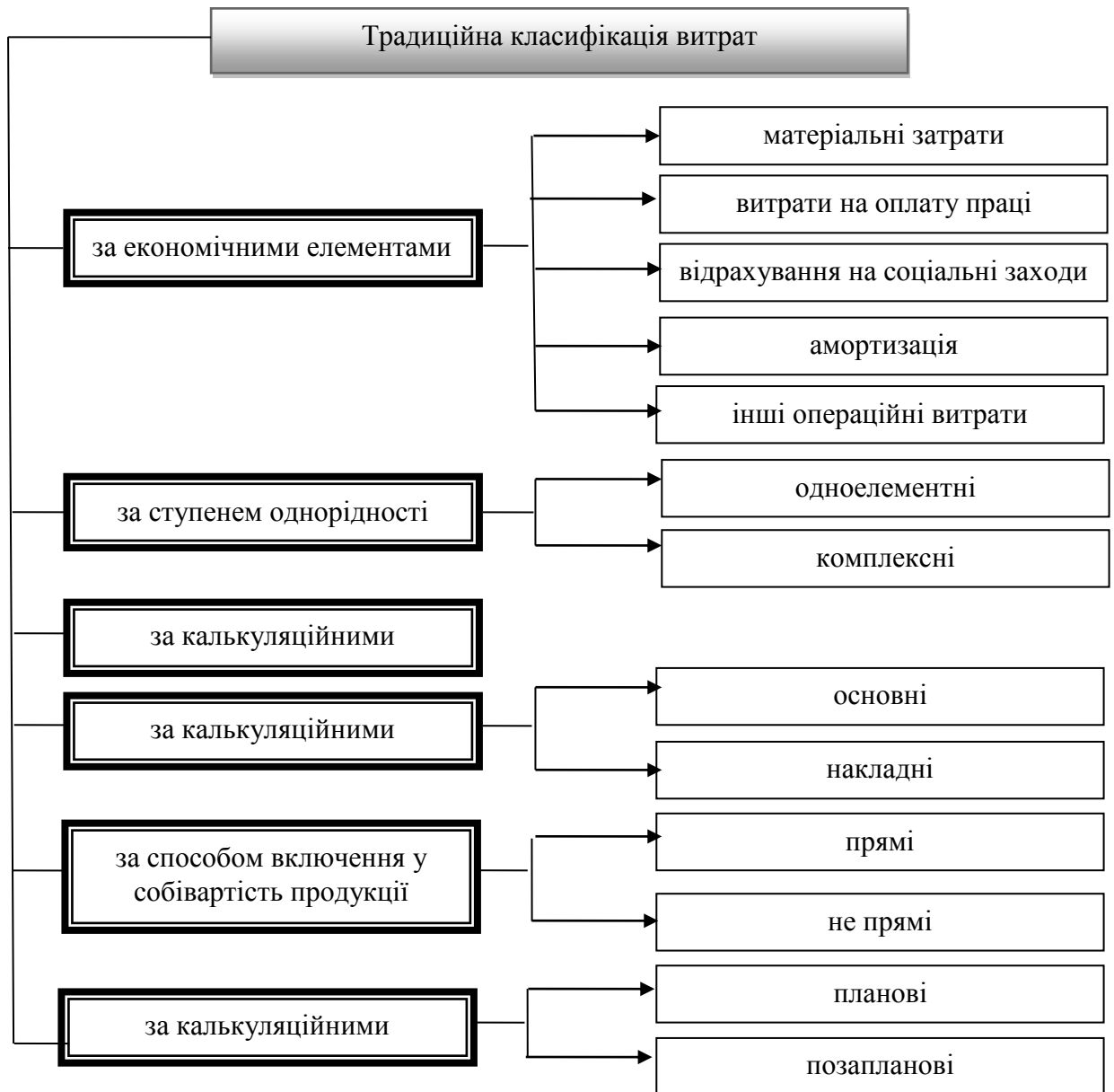


Рис. 1.5. Традиційна класифікація витрат для потреб фінансового обліку

Слід відмітити, що одні й ті ж витрати в одних випадках можуть бути прямими, а в інших – непрямими, що залежить від об'єкта калькуляції витрат. Витрати бувають фактичними і майбутніми. Перші знаходять відображення в бухгалтерському обліку, а других немає. У цьому складність роботи з альтернативними витратами і релевантними витратами. Тому доволі важко бухгалтеру пояснити керівництву компанії, що для прийняття ефективних рішень потрібно аналізувати майбутні можливі витрати, виручку і прибуток, а не обмежуватися тільки аналізом уже здійснених фактів господарської

діяльності, на які вплинути неможливо.

В.В. Сопко визначає 10 напрямів економіко-правового та планово-облікового групування витрат підприємства [60, с. 233]:

- за економічними елементами (елементах затрат);
- за місцем виникнення – центрами затрат (господарство, підприємство, виробництво, комерційно-структурний підрозділ, дільниця, бригада та ін.);
- за видами продукції (вироби, роботи, послуги);
- за відношенням до калькуляційного (календарного) періоду (поточного або до та після калькуляційного періоду);
- за способом включення елементів затрат в об'єкт обліку й об'єкт калькуляції (прямі, непрямі);
- за відношенням до собівартості продукції (затрати, що включаються у собівартість продукції);
- за елементами собівартості (статті затрат);
- за сферою виникнення (до виробничі, виробничі, невиробничі (позавиробничі));
- за ступенем охоплення планом (нормування) (планові, позапланові);
- за однорідністю складу (однорідні, неоднорідні – складні).

На думку В.Ф. Палія класифікувати витрати підприємства потрібно за такими ознаками [34, с. 87]:

- фазами кругообігу; відношенням до технології; впливом на обсяг виробництва;
- способом включення до собівартості; періодичністю виникнення; - відношенням до виробництва;
- способом отримання; ступенем узагальнення;
- охопленням плануванням і нормуванням;
- відношенням до продажу;
- доцільністю.

Залежність класифікації витрат від мети управління визнають практично

всі науковці, що вивчають означену проблематику.

У зв'язку з цим заслуговує на увагу класифікація витрат, запропонована К. Друрі [16, с. 27]. На думку вченого, в обліку накопичується інформація щодо трьох категорій витрат: витрати на матеріали, робочу силу та накладні витрати.

При цьому загальні витрати розподіляються таким чином:

- 1) для калькулювання та оцінки собівартості виготовленої продукції;
- 2) для планування та прийняття управлінських рішень;
- 3) для здійснення процесу контролю та регулювання.

Крім того, в кожному з вказаних напрямів відбувається глибша деталізація витрат в залежності від мети управління.

Враховуючи те, що рівень витрат залежить від прийняття конкретного управлінського рішення, їх поділяють на релевантні та нерелевантні. Як зазначив П. Я. Хомин, релевантні – це витрати, залежні від рішень менеджерів. Відповідно на нерелевантні витрати менеджери того чи іншого центру відповідальності впливати не можуть [75, с. 114].

Застосування даної класифікації витрат у спиртовій промисловості актуальне, оскільки при ухваленні рішення, наприклад, про заміну солоду на імпортні ферментні препарати релевантними можуть бути витрати, пов'язані з використанням основної сировини, електроенергії, пари та води, а також окремі змінні витрати із розрахунку на декалітр спирту. Дані про постійні непрямі виробничі витрати будуть у цьому випадку нерелевантними, оскільки їх величина залишається незмінною. Тому їх слід вивести з розрахунків при підготовці інформації для керівника цеху для того, щоб він ухвалив правильне управлінське рішення.

Слід також відмітити, що існує безліч класифікацій витрат за різними ознаками. Враховуючи те, що поділ витрат спрямований на вирішення найрізноманітніших завдань управління, в літературі зустрічаються різноманітні групування видів витрат за ознаками їх класифікації (рис. 1.6.)

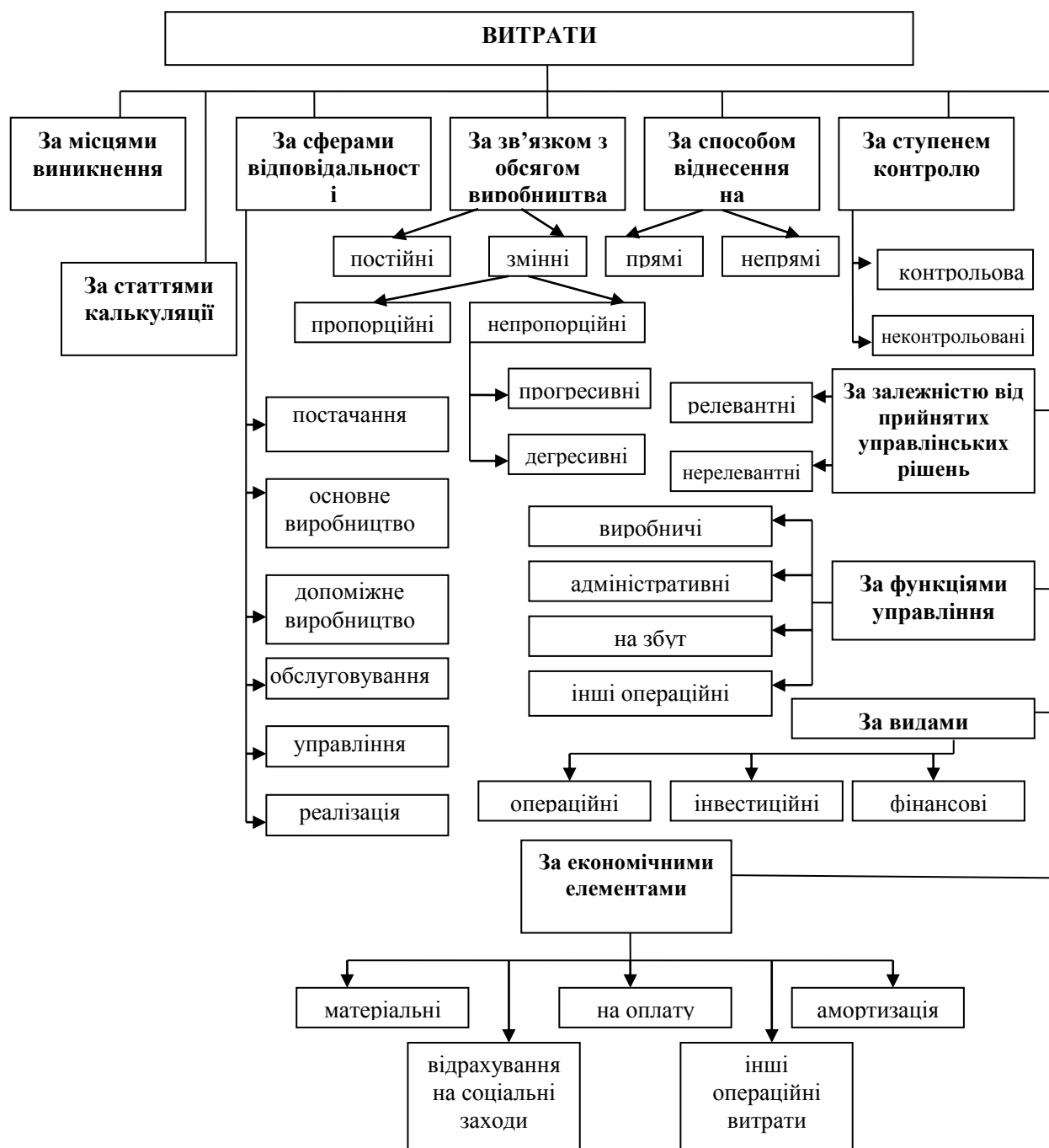


Рис. 1.6. Класифікація витрат

Як і в інших галузях, у спиртовій промисловості витрати також класифікують за економічними елементами, що передбачено законодавством. Конкретні підприємства можуть лише деталізувати перелік витрат із урахуванням їх галузевих особливостей.

Зважаючи на це відмітимо, що за елементами витрати поділяють на: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

Необхідність групування витрат підприємств досліджуваної галузі за елементами зумовлена, насамперед, потребою у контролі за використанням матеріальних, трудових та інших ресурсів. Окрім цього, інформацію, отриману за цим напрямом, використовують для розробки бізнес-планів, визначення обсягів закупівель матеріальних ресурсів, фонду оплати праці, суми амортизаційних відрахувань й узагальнення даних щодо використання відповідних ресурсів у межах галузі, регіону, країни в цілому.

Разом з тим, групування витрат лише за елементами недостатньо забезпечує менеджмент інформацією про них для прийняття ефективних управлінських рішень, не дає змоги обчислювати собівартість окремих сортів спирту та встановлювати величину витрат окремих структурних підрозділів спиртового заводу, не повністю виявляє їх роль у технологічному процесі виробництва, взаємозв'язок із його обсягом та іншими чинниками, що впливають на собівартість.

Тому, паралельно з класифікацією витрат за економічними елементами, слід застосовувати класифікацією витрат за статтями калькуляції, що показує, де й у зв'язку з чим були витрати.

На більшості спиртових заводів виокремлюють калькуляційні статті відображені на рисунку 1.7.

Із рисунка бачимо, що всі калькуляційні статті на спиртових заводах згруповано в надто громіздкі статті, а це в свою чергу не дає точної інформації менеджменту про рівень витрат.

Окрім цього, слід відмітити, що із врахуванням специфіки роботи спиртових заводів, на нашу думку, слід було б окремо виокремити таку калькуляційну статтю як витрати на утилізацію відходів виробництва. Потреба виокремлення даної статті зумовлена тим, що саме ці витрати збільшують собівартість спирту, зменшують рентабельність виробництва й одночасно сприяють вирішенню питань екології, які нині є чи не найактуальнішими.

За способами включення до собівартості витрати поділяють на: прямі; непрямі. Прямі витрати - безпосередньо пов'язані з виробництвом певного виду

продукції; їх відносять безпосередньо на собівартість продукції (робіт, послуг). Непрямі витрати - пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, тому у собівартість продукції прямо не можуть бути віднесені. Непрямі витрати включаються у собівартість окремих видів продукції за певною ознакою, за допомогою спеціальних методів.



Рис. 1.7. Калькуляційні статті на спиртових заводах

Поділ витрат спиртових заводів на прямі й непрямі є відносним, оскільки організаційна структура заводів дає змогу непрямі виробничі витрати основних

цехів відносити безпосередньо на продукцію, що випускають, бо такі витрати відносять до конкретного цеху, в якому випускають один вид продукції (спирт, вуглекислота, хлібопекарські або сухі кормові дріжджі тощо) [72, с. 46].

Окрім цього відмітимо, що більшість підрозділів підприємства (відділи, цехи, виробництва тощо) є центрами витрат. В свою чергу такі центри доцільно поділити на центри технологічних витрат (в яких може бути встановлений оптимальний зв'язок між витратами та результатами діяльності) та центри дискреційних витрат (в яких відсутній взаємозв'язок між витратами і результатами діяльності центру).

Для зарубіжного обліку характерним є те, що класифікаційні ознаки і всі види витрат не є чітко визначеними для підприємств. Позитивним у цьому є те, що кожне підприємство у визначенні класифікаційних ознак має повну самостійність і використовує таку систему класифікації витрат, яка для нього є найзручнішою.

До недоліків слід віднести те, що така самостійність у виборі ознак класифікації витрат створює плутанину в науковій економічній літературі, оскільки дослідники інколи використовують одне й те ж поняття для характеристики різних за економічним характером витрат.

Багатогранність ознак, за якими групують витрати, зумовлена потребами, що постають перед користувачами такої інформації, щодо управлінських рішень менеджерами в пошуку резервів зниження виробничих витрат.

При встановленні для спиртових заводів науково обґрунтованої номенклатури витрат слід обов'язково враховувати організаційно-технологічні особливості галузі, оскільки лише в цьому випадку інформація про витрати буде достовірною, повною та корисною для потреб менеджменту.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних засад обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дає підстави зробити такі висновки:

1. Проведений аналіз різних точок зору вчених-економістів на сутність поняття «витрати» дав можливість зробити висновок, що під витратами слід розуміти сукупність використаних в процесі операційної діяльності ресурсів у вартісних і натуральних вимірниках, мотивованих цілями отримання прибутку.

2. Для управління витрат важливе значення має їх класифікація. Запропоновано класифікувати витрати за місцями виникнення; за центрами відповідальності; за статтями калькуляції; за зв'язком з обсягом виробництва; за способом віднесення на продукцію; за ступенем контролю; за залежністю від прийнятих управлінських рішень; за функціями управління; за видами діяльності; за економічними елементами. Така класифікація витрат дозволить посилити процес виявлення резервів зниження собівартості продукції, підвищити якість інформації про витрати, калькулювати собівартість окремих видів продукції, розраховувати повну собівартість та собівартість за змінними витратами.

3. Для покращення інформативності калькуляційних статей, на спиртових заводах, запропоновано використовувати додаткову калькуляційну статтю - витрати на утилізацію відходів виробництва. Потреба виокремлення даної статті зумовлена тим, що саме ці витрати збільшують собівартість спирту, зменшують рентабельність виробництва й одночасно сприяють вирішенню питань екології, які нині є чи не найактуальнішими.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У СПИРТОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

2.1. Особливості побудови обліку прямих витрат

Всі витрати підприємства, поділяють на прямі та непрямі, залежно від можливості їх віднесення безпосередньо до конкретного об'єкта калькуляції економічно доцільним шляхом, тобто до конкретного виду продукції, що його виготовляє підприємство.

Прямі витрати відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» поділять на: матеріальні витрати, витрати на оплату праці та інші прямі витрати

При цьому слід відмітити, що прямі витрати відносяться безпосередньо на виробничу собівартість продукції, оскільки вони є технологічно необхідними і за допомогою документування фактів витрачання ресурсів завжди можна визначити, на який виріб вони списані.

Прямі матеріальні витрати – це витрати сировини та основних матеріалів, які є основою виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можна безпосередньо використати на виробництво конкретного виду продукції.

У прямі витрати на оплату праці входять суми основної та додаткової оплати праці, які нараховані згідно з прийнятою підприємством системою оплати праці і які відносяться на конкретний об'єкт обліку витрат [44].

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

витрат на виправлення такого технічно неминучого браку [44].

У табл. 2.1 наведено порівняльну характеристику складових прямих витрат.

Таблиця 2.1

Оцінка впливу положень чинних законодавчих актів, якими визначаються прямі витрати

№ з/п	Елементи витрат	Податковий кодекс	П(С)БО 16 «Витрати»
1	Прямі матеріальні витрати	+	+
2	Прямі витрати на оплату праці	+	+
3	Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	+	-
4	Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	+	-
5	Інші прямі витрати, в т.ч. витрати з придбання електричної енергії	+	+

Для побудови ефективної системи обліку матеріальних витрат визначальними є їх класифікація та оцінка, оскільки остання передбачає визначення облікової ціни для поточного обліку і порядок визначення фактичної собівартості, а класифікація – розроблення номенклатури.

Матеріальні витрати об'єднують широкий спектр витрат виробництва та відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», охоплюють (рис. 2.1.):



Рис. 2.1. Склад матеріальних витрат

Зважаючи на специфіку роботи підприємств спиртової промисловості слід відмітити, що саме витрати сировини і матеріалів переважають у виробничій собівартості спирту етилового ректифікованого (близько 60 %).

Слід також відмітити, що у зв'язку з тим, що матеріали потрапляють на підприємство в різний час, вони можуть мати різну первісну вартість. Для вирішення цієї проблеми в бухгалтерському обліку розроблені різні методи оцінки вибуття запасів. При відпусканні запасів у виробництво їх списання здійснюють за одним із методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці матеріальних цінностей, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження матеріальних цінностей (ФІФО), нормативних затрат [44].

Метод для оцінки вибуття цінностей підприємство може обирати

самостійно з урахуванням особливостей діяльності.

При цьому відзначимо, що на вибір методу оцінки запасів можуть впливати чинники відображені на рисунку 2.2.

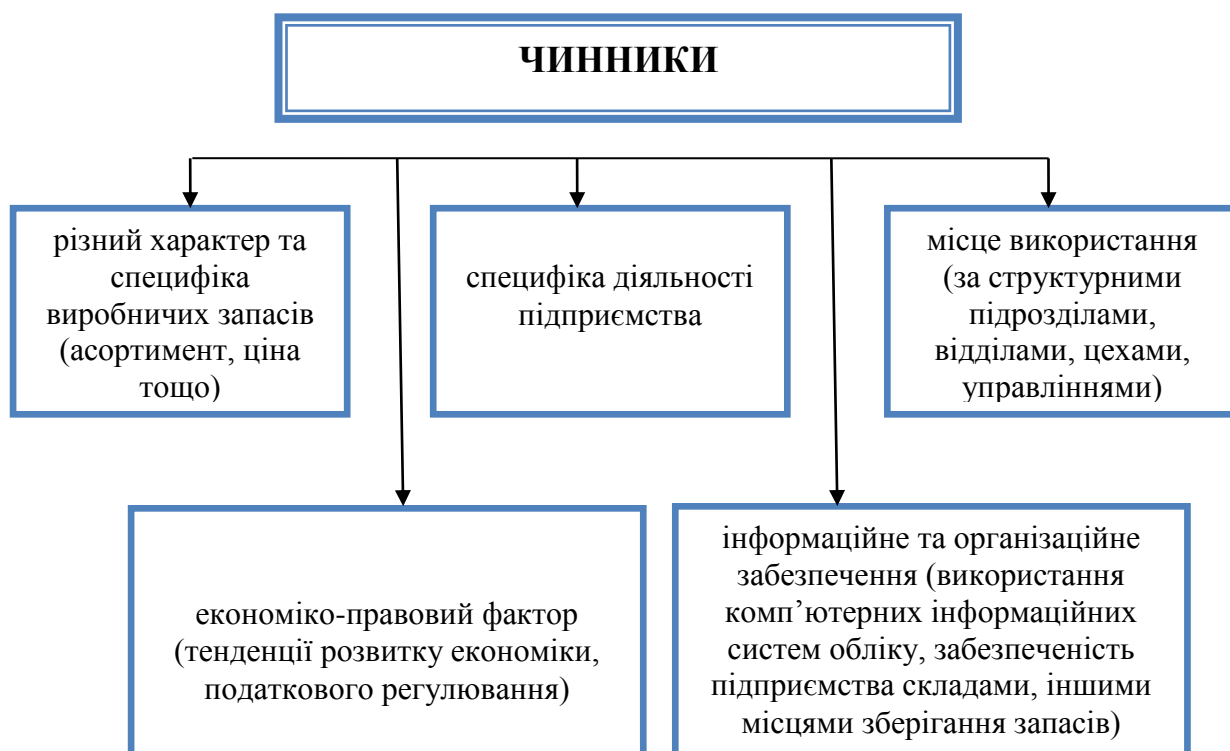


Рис. 2.2. Чинники, що впливають на методи оцінки запасів

При виборі методу оцінки запасів на підприємстві повинні враховувати, що від останнього залежить правильність визначення величини матеріальних витрат і собівартість готової продукції, оскільки різні методи оцінки вибуття запасів мають свої як плюси, так і мінуси (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика методів оцінки вибуття матеріальних цінностей

Метод оцінки	Позитивні ознаки методу	Недоліки методу
1	2	3
Середньозваженої собівартості	Витрати набувають середнього значення, яке найправильніше відображає їх величину.	Не дає змоги визначати відхилення фактичної собівартості продукції від нормативної за рахунок зміни ціни на сировину та матеріали, а також при його застосуванні є загроза маніпулювання показниками витрачання матеріалів.
FIFO	Вартість кінцевих запасів наближена до їхньої поточної ринкової вартості.	Рівень матеріальних витрат і собівартості реалізованої продукції у випадку зростання цін знижується, що призводить до необґрунтованого збільшення прибутку.

Продовження таблиці 2.2

1	2	3
Нормативних затрат	Дає змогу ретельно контролювати витрати під час виробництва продукції.	Потребує регулярного перегляду норм витрачання сировини і матеріалів із урахуванням конкретних умов; чинників, що обумовлюють відхилення фактичних витрат від планових.
Ідентифікованої собівартості	Підприємство може регулювати рівень матеріальних витрат шляхом вибору найдорожчих або найдешевших одиниць матеріальних цінностей.	Часто важко, а то й практично неможливо простежити рух конкретного виду матеріальної цінності; на спиртових заводах нема вартісної стабільності одиниці конкретних матеріальних цінностей.

На Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» для оцінки запасів використовується метод середньозваженої собівартості. Однак, на нашу думку, поряд із цим методом доцільно використовувати метод нормативних витрат. Так, кількісну оцінку придбаної сировини та матеріалів здійснюватиметься за наперед встановленими нормами, а вартісну – з урахуванням їх середньої вартості при надходженні.

Щодо документального оформлення відпуску матеріалів у виробництво, то слід зауважити, що відпуск на Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» здійснюється на підставі лімітних та лімітно-забірних карт. Дані документи призначені для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць. У них зазначають: вид операції, цех-одержувач, номенклатурний номер і найменування матеріалів, що відпускаються, одиницю вимірювання.

Лімітно-забірні картки виписуються на одне найменування матеріалів в двох примірниках. Перший примірник лімітно-забірної картки до початку місяця передається у виробництво, а другий – центральному складу. Відпуск матеріалів у виробництво проводиться центральним складом при пред'явленні представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки. Комірник центрального складу записує в двох примірниках дату і кількість відпущених матеріальних цінностей, після чого визначає залишок ліміту по кожному номенклатурному номеру [2, с. 221].

Ліміт відпуску матеріалів може змінюватися. При зміні ліміт відпуску

матеріалів замість старої лімітної карти виписується нова.

Для понадлімітного відпуску матеріалів, а також заміни одних видів матеріалів іншими потрібен дозвіл головного інженера або інших уповноважених осіб. При цьому виписується акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів. Здача центральним складом лімітно-забірних карт до бухгалтерії здійснюється після використання ліміту або разом з первинними документами в перший робочий день після закінчення звітної періоду. Працівники бухгалтерії перевіряють правильність списання матеріалів на підставі лімітно-забірних карт [2, с. 221].

Недоліком лімітно-забірних карток є те, що при їх застосуванні неможливо здійснювати оперативний контроль за використанням матеріалів у процесі виробництва через запізніле надходження інформації до відповідних менеджерів.

Зважаючи на це, для посилення контролю за використанням відпущених у виробництво матеріалів, на нашу думку, необхідно в лімітно-забірних картках вказувати норму витрачання матеріальних цінностей на одиницю продукції. Видачу ТМЦ зі складу слід здійснювати в межах потреби. Потреба визначається множенням норми витрат на одиницю продукції на денний плановий обсяг випуску продукції. Окрім того, щоденний відпуск та отримання матеріалів повинні підтверджуватися підписами особи, яка відпускає, та особи, яка отримує матеріальні цінності. В сукупності все це дозволить посилити відповідальність керівників виробничих центрів відповідальності за збереження матеріальних цінностей та дозволить оперативно виявляти відхилення, що виникають у виробничому процесі, причини і винуватців цих відхилень.

В процесі обліку руху матеріальних цінностей також використовують картки складського обліку. Їх перевага в тому, що не потрібно вести окремі документи на відпуск сировини і матеріалів, а підтвердженням одержання сировини чи матеріалів є підпис одержувача безпосередньо у картці.

На фактично використані матеріали відповідальна за їх витрачання особа має скласти акт витрачання. В акті обов'язково зазначають: найменування;

кількість; облікову ціну і суму за кожним найменуванням; шифр замовлення, на виконання якого витрачені матеріали; нормативну і фактичну витрату матеріалів із зазначенням виявлених відхилень та їх причин. Окрім цього, відповідний акт необхідно складати кожного місяця та передавати до бухгалтерії.

В обліку виникнення матеріальних витрат відобразатиметься такими бухгалтерськими проведеннями (рис. 2.3.)

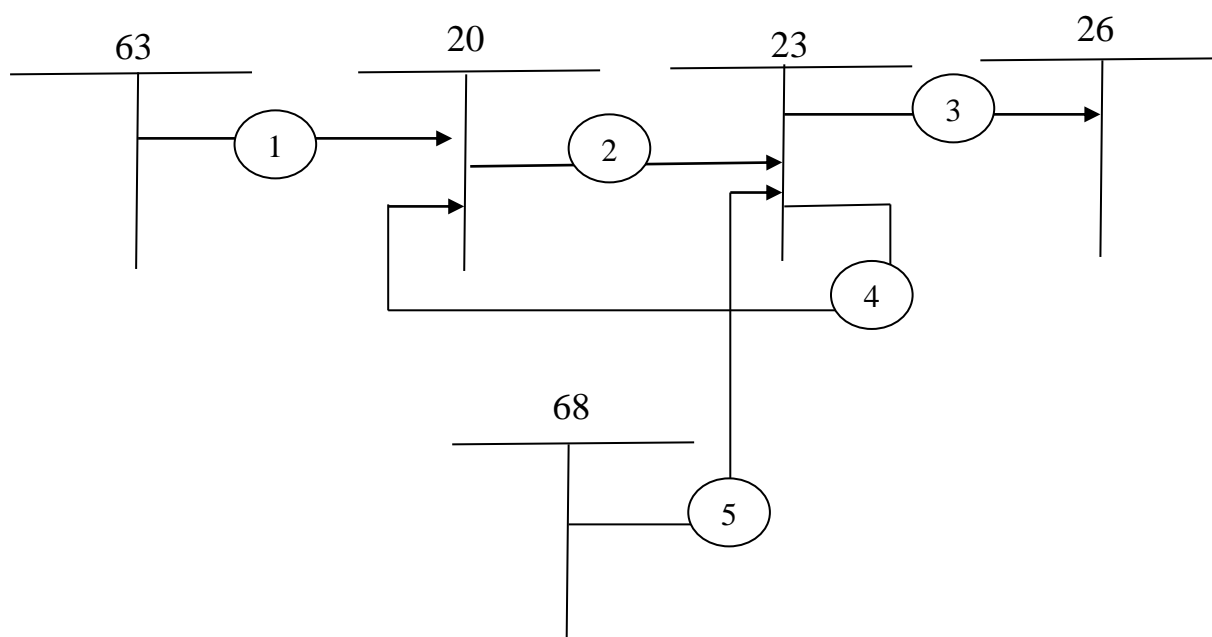


Рис. 2.3. Схема відображення прямих матеріальних витрат на рахунках бухгалтерського обліку

де:

- 1 – оприбутковано сировину і матеріали;
- 2 – відпущено сировину і матеріали у виробництво;
- 3 – оприбутковано готову продукцію;
- 4 – оприбутковано зворотні відходи
- 5 – отримано послуги сторонніх організацій для забезпечення процесу виробництва.

Суттєву частку у складі матеріальних витрат на спиртових заводах займає паливо та електроенергія на технологічні цілі. Так на Новосілківському МПД ДП «Укрспирт» витрати за даною статтею становлять близько 18 %.

Зумовлено це тим, що паливо при виробництві спирту використовується для розварювання сировини; перегонку бражки; стерилізацію технологічних

апаратів, трубопроводів, середовища; на висушування барди при її переробці; на регенерацію рекупераційного вугілля при виробництві двоокису вуглецю; при виробництві сухих кормових дріжджів – на їх висушування та висушування концентрату кормового вітаміну В₁₂; при виробництві хлібопекарських дріжджів – на теплову обробку меляси; стерилізацію середовища, апаратів трубопроводів.

Зважаючи на це, витрати палива та електроенергії на технологічні потреби списують безпосередньо на собівартість окремих сортів спирту за нормами витрат або на підставі показників контрольно-вимірювальних приладів. У випадку неможливості віднесення витрат палива та електроенергії на собівартість окремих сортів спирту то їх включають в собівартість пропорційно до кошторисних ставок.

Доречно відмітити, що важливим чинником, який суттєво впливає на величину матеріальних витрат на спиртових заводах, є відходи – барда.

Відходами виробництва вважаються матеріали, які утворюються в процесі виробництва продукції, але не стають частиною виробу. Відходи, очікувані в процесі виробництва (нормативні втрати), включаються у нормативну вартість матеріалів. Якщо величина відходів виявиться більшою за нормативну, то перевищення (наднормативні втрати) відображається як відхилення по використанню матеріалів поряд з різницею між плановими та фактичними значеннями кількості витрачених матеріалів.

Відходи спиртових заводів можна розглядати як одну із найперспективніших складових біоенергетики на Україні. Відходи спиртових заводів використовуються в основному для одержання біогазу. На підприємствах спиртової промисловості, які для виробництва спирту використовують зерно, утворюється післяспиртова барда, яка містить більшість компонентів вихідної сировини, окрім крохмалю. Окрім цього, барда збагачується залишковими спиртовими дріжджами, що призводить до збільшення її кормової цінності й вона є поживним кормом, й раніше використовувалася на великих відгодівельних комплексах. Разом з тим, на

даний час у більшості регіонів дані комплекси ліквідовано й велика кількість барди не використовується. В сухому вигляді барду використовують для годівлі на свиней, птиці, дрібних сільськогосподарських тварин і риб. Окрім цього відмітимо, що на даний час вартість пального є досить дорогим, й у зв'язку із цим, перевезення рідкої барди (із вмістом сухих речовин 5,5-7,0%) на значні відстані є нерентабельним [76, с. 81].

Слід також зазначити, що спиртова галузь - одна із лідируючих галузей за утворенням відходів та стічних вод. Так, протягом року на спиртових заводах виробляється близько 4 млн. м³ мелясної й 3,6-3,8 млн м³ зернової барди, та близько 8 млн. м³ слабозабруднених стічних вод. Окрім цього відмітимо, що дані стічні води не слід без очищення скидати у водойми. Однак більшість спиртових заводів, які як сировину використовують мелясу, барду без очищення разом із стічними водами скидають у спеціальні відстійники, і тим самим відбувається забруднення ґрунтових води та повітря. Також слід відмітити й те, що на підприємствах спиртової промисловості є найбільш сприятливі умови для виробництва біогазу: наявна сировина (відходи) із температурою 40-50°C, а також вторинні джерела тепла (лютерна вода, конденсати тощо). Усе перераховане дозволяє впровадити виробництво біогазу без витрат одержуваного біоенергетичного палива на підігрів середовища в метантенках. Вихід біогазу при зброджуванні 1 м³ барди сягає 45-50 м³. На одному спиртовому заводі можна одержати за добу 44 тис. м³ газу, а за рік – близько 8 млн. м³ [55, с. 39]

Незважаючи на те, що самі відходи безпосередньо впливають на результати фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта, в бухгалтерському обліку виробничі відходи відображають тільки як різновид матеріальних ресурсів, а не як окремий об'єкт.

Підтримуємо точку зору З.В. Гуцайлюка, що методика обліку виробничих відходів залежить від специфіки технології та організації виробництва, їх виду, способу отримання та особливостей подальшого зберігання, економічної цінності та низки інших об'єктивних і суб'єктивних чинників [14, с. 11].

Побудова обліку відходів потребує визначення такого об'єкту, який би забезпечував здійснення діючого обліку і контролю за всіма циклами виробничого процесу. Складовими цього процесу є отримання, зберігання, розподіл і переробка відходів. Раціонально організований виробничий процес дозволить створити реальні перспективи щодо залучення додаткової сировини, необхідної для систематичного освоєння і збільшення обсягу виробництва і споживання продукції. Дослідження показують, що така проблема існувала до впровадження національних положень і не вирішена досі [53, с. 217].

Обов'язковість оприбуткування відходів з виробництва є однією з умов їх подальшого ефективного використання. Крім того, повнота оприбуткування справляє безпосередній вплив на зниження витрат, пов'язаних з виробництвом основної продукції. Однак при цьому, на думку З. Гуцайлюка, необхідно максимально узгодити процес документування фактів виникнення відходів з особливостями технології та використовуваною технічною документацією. Реалізація принципу обов'язковості оприбуткування відходів першочергово передбачає розробку окремого облікового документа. Причому відповідну інформацію необхідно зафіксувати в розрізі, який дає змогу в подальшому формувати дані про загальну величину відходів за видами продукції, а в разі потреби також за місцями їх виникнення [14].

Слід також відмітити, що на даний час у Плані рахунків не передбачено окремого рахунку для відображення інформації про відходи. Це, в свою чергу, не сприяє поліпшенню процесу управління відходами.

Більшість економістів рекомендують введення окремого синтетичного рахунку, який міг би мати назву «Відходи виробництва», де за дебетом фіксувалося б надходження зворотних відходів із виробництва, а за кредитом - їх подальше використання. Ще у 1989 році Л. Васильєва та Т. Булдаєва пропонували використати з цією метою рахунок «Вторинні матеріальні ресурси», а до нього – два субрахунки: «Відходи виробництва», «Відходи споживання» [9, с. 35].

Такий підхід дає можливість відображувати на субрахунках особливості

утворення вторинних матеріальних ресурсів за видами та однорідними джерелами їх формування.

Інші економісти додержуються думки, що слід «використовувати для обліку зворотних відходів, які у майбутньому повинні знайти практичне відображення у процесі господарської діяльності, окремий позабалансовий рахунок «Відходи подальшого використання» [53, с. 218].

За даними практичних досліджень встановлено, що облік зворотних відходів на Новосілківському МПД ДП «Укрспирт» хоч і здійснюється в системі рахунків бухгалтерського обліку, проте їх оприбуткування не відображується на спеціальному рахунку.

Відсутність окремого рахунку для оприбуткування відходів не сприяє ефективності процесу управління ними. О. Сайко для забезпечення керованості відходами пропонує ввести окремий бухгалтерський рахунок 201/03 «Зворотні відходи». Введення такого рахунку, вважає вона, сприятиме поліпшенню їх кількісно-сумового обліку. Слід враховувати також той факт, що відходи є елементом калькулювання собівартості продукції. Наявність самостійного обліку дасть змогу краще формалізувати алгоритм вирішення облікових завдань із обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції [52, с. 23]. На нашу думку, така пропозиція є необґрунтованою, а облік зворотних відходів доцільно здійснювати на аналітичному рахунку до субрахунку 209 «Інші матеріали».

Наступним важливим елементом, що безпосередньо впливає на формування собівартості продукції, є прямі витрати на оплату праці.

Наступним важливим елементом, що безпосередньо впливає на формування собівартості продукції, є прямі витрати на оплату праці. У спиртовій промисловості, порівняно з матеріальними витратами, частка витрат на оплату праці у собівартості продукції є незначна

Особливо великі завдання стоять перед управлінським обліком таких витрат. Він повинен включати до себе, вирішення наступних питань:

- вибір оптимальних систем і форм оплати праці;

- визначення витрат на оплату праці в структурі майбутніх контрактів;
- визначення витрат на оплату праці в структурі трансфертних цін;
- облік витрат на оплату праці за калькуляційними статтями та видами діяльності;
- облік витрат на оплату праці в розрізі матеріально-відповідальних осіб із складанням внутрішньої звітності.

Слід також зазначити, що весь процес обліку праці працівників можна поділити на етапи:

- облік особового складу та використання робочого часу;
- облік виготовленої продукції і заробітної плати.

Облік особового складу працівників Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» здійснюється відділом кадрів (інспектором по кадрах або іншою уповноваженою особою).

Облік використання робочого часу здійснюється в табелях обліку використання часу, річних табельних картках тощо.

Облік вихідних і святкових днів здійснюється в табелях згідно з графіком і режимом роботи підприємства.

Для узагальнення інформації про розрахунки з персоналом (як облікового, так і не облікового складу підприємства) з оплати праці, а також розрахунки за не отриману персоналом у встановлений термін суму по оплаті праці (розрахунки з депонентами) на підприємстві Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» використовується балансовий розрахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який складається із трьох субрахунків:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;
- 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться в розрахункових і розрахунково-платіжних відомостях. Нараховані суми відображаються, крім того, в особових рахунках установленної форми.

Аналітична інформація, що міститься у облікових відомостях, є джерелом

даних для проведення аналізу щодо кількісного та якісного складу трудових ресурсів, оплати праці.

На нашу думку, діючу модель аналітичного обліку оплати праці слід упорядкувати й удосконалити. З цією метою пропонуємо ввести відповідні субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 6611 «Розрахунки за нарахованими виплатами»;
- 66111 «Заробітна плата за окладами і тарифами»;
- 66112 «Інші нарахування з оплати праці»;
- 66113 «Виплати за невідпрацьований час»;
- 66114 «Премії та інші заохочувальні виплати»;
- 66115 «Комісійні винагороди»;
- 6612 «Виплати при звільненні»;
- 6613 «Виплати після закінчення трудової діяльності»;
- 6614 «Розрахунки за виплатою відпускних».

Таке розмежування сприяє чіткому розумінню суті нарахування зарплати, правильному вибору форми, системи та виду витрат на оплату праці.

При цьому облік витрат на оплату праці повинен забезпечувати: контроль за дотриманням штатного розкладу та фонду заробітної плати; контроль за раціональним використанням робочого часу; своєчасне та достовірне нарахування заробітної плати; контроль за використанням виділених на заробітну плату коштів; забезпечення споживачів інформацією про працю та заробітну плату і т.д.

На суму нарахованої заробітної плати в обліку складається наступний запис:

Дт 23 «Виробництво»,

Дт 91 «Загальновиробничі витрати»,

Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Облік додаткової заробітної плати на спиртових заводах має ряд галузевих особливостей. По-перше, через сезонність чергових відпусток

робітників кошти для їх оплати необхідно резервувати і списувати на собівартість продукції у кошторисно-нормативному порядку. По-друге, резерв формується не лише на заробітну плату на час відпустки, а й на передбачені законодавством відрахування єдиного соціального внеску.

Створеному резерву в бухгалтерському обліку відповідає запис:

Дт 23 «Виробництво» або

Дт 91 «Загальновиробничі витрати»),

Кт 471 «Забезпечення витрат відпусток».

Окрім цього відмітимо, що одним із напрямів удосконалення системи ведення обліку витрат на оплату праці є зменшення кількості документації завдяки впровадженню багатоденних і накопичувальних документів, використання типових міжвідомчих форм, пристосованих до використання обчислювальної техніки. Заходи спрямовані на удосконалення оплати праці, включають насамперед забезпечення залежності розмірів заробітної плати від особистого внеску працівників у результати праці.

Особливий елемент прямих витрат - це «Амортизаційні витрати». Зважаючи на це відмітимо, що впровадження науково-технічних досягнень у виробництво стає можливим за умови здійснення ефективної амортизаційної політики, що виступає важливим інструментом активізації інвестиційної діяльності підприємств в умовах ринкової економіки. Обґрунтована амортизаційна політика дає змогу стимулювати зростання інвестицій, запроваджувати інноваційні технології та процеси.

За визначенням ПКУ амортизація — систематичний розподіл вартості основних засобів, інших необоротних та нематеріальних активів, що амортизується, протягом строку їх корисного використання (експлуатації) [41].

Однією зі складових амортизаційної політики є обґрунтований вибір методу амортизації основних засобів. На сьогоднішній день відсутні чіткі рекомендації щодо вибору методу амортизації, який був би найкращий для конкретного підприємства, об'єкта основних засобів і способу його використання.

В обліку нарахування амортизації відобразатиметься такими бухгалтерськими проведеннями:

Дт 23 «Виробництво»,

Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Слід відмітити, нарахування амортизації здійснюється щомісячно. Однак, враховуючи те, що для підприємств спиртової промисловості характерною особливістю є сезонність, то амортизацію нараховують протягом періоду роботи заводу у звітному році.

2.2. Облік і розподіл загальновиробничих витрат

В процесі операційної діяльності окрім прямих витрат, які безпосередньо включаються у виробничу собівартість продукції, виникають також й інші витрати, які у собівартість прямим способом віднести неможна чи економічно недоцільно. Різновидом таких витрат є загальновиробничі витрати. Під останніми пропонується розуміти називають витрати, пов'язані з організацією виробництва у цехах та на дільницях

Облік загальновиробничих витрат є одним із найбільш дискусійних питань в сучасній економічній науці. Думки дослідників полярні: від абсолютної переконаності у важливості такої категорії і необхідності максимальної деталізації статей і аж до висловлювання обережних думок щодо переоцінювання ролі таких витрат в сучасному обліку, сумнівності поділу на постійні та змінні в силу їх віднесення до собівартості виготовленої продукції (не настільки важливо на якому етапі формування вартості продукту це робиться).

Слід також відмітити, що у П(С)БО 16 відзначено номенклатуру загальновиробничих витрат, однак не встановлено для підприємств чіткого переліку тих статей, які варто відносити до змінних чи постійних, залишаючи вибір за бухгалтером суб'єкта господарювання, який при цьому повинен

враховувати специфіку його діяльності та потребу в деталізації облікової інформації.

Відповідно до п. 15 П(С)БО 16 «Витрати» до загальновиробничих витрат відносять (рис. 2.4.).



Рис. 2.4. Склад загальновиробничих витрат

Слід погодитися із твердженням Т.П. Михайлової, що загальновиробничі витрати є чи не найбільшою проблемою методики формування собівартості продукції сьогодні, а точніше, з моменту введення в дію П(с)БО 16 «Витрати». Пунктом 16 вищеназваного стандарту передбачено розподіл загальновиробничих витрат на змінні та постійні або, інакше кажучи, на ті, які залежать від обсягу діяльності (тобто виробництва) і які не залежать від нього. При цьому визначено, що і ті, і інші пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом ділянок, цехів. Це робить їх аналогічними, але автори П(с)БО 16 «Витрати» цього не враховують і створюють найсуттєвіші проблеми включення їх у собівартість продукції [38, с. 208].

Схематично, як відмічає Височан О. С., місце загальновиробничих витрат серед інших статей калькуляції собівартості продукції можна відобразити на рис. 2.5.

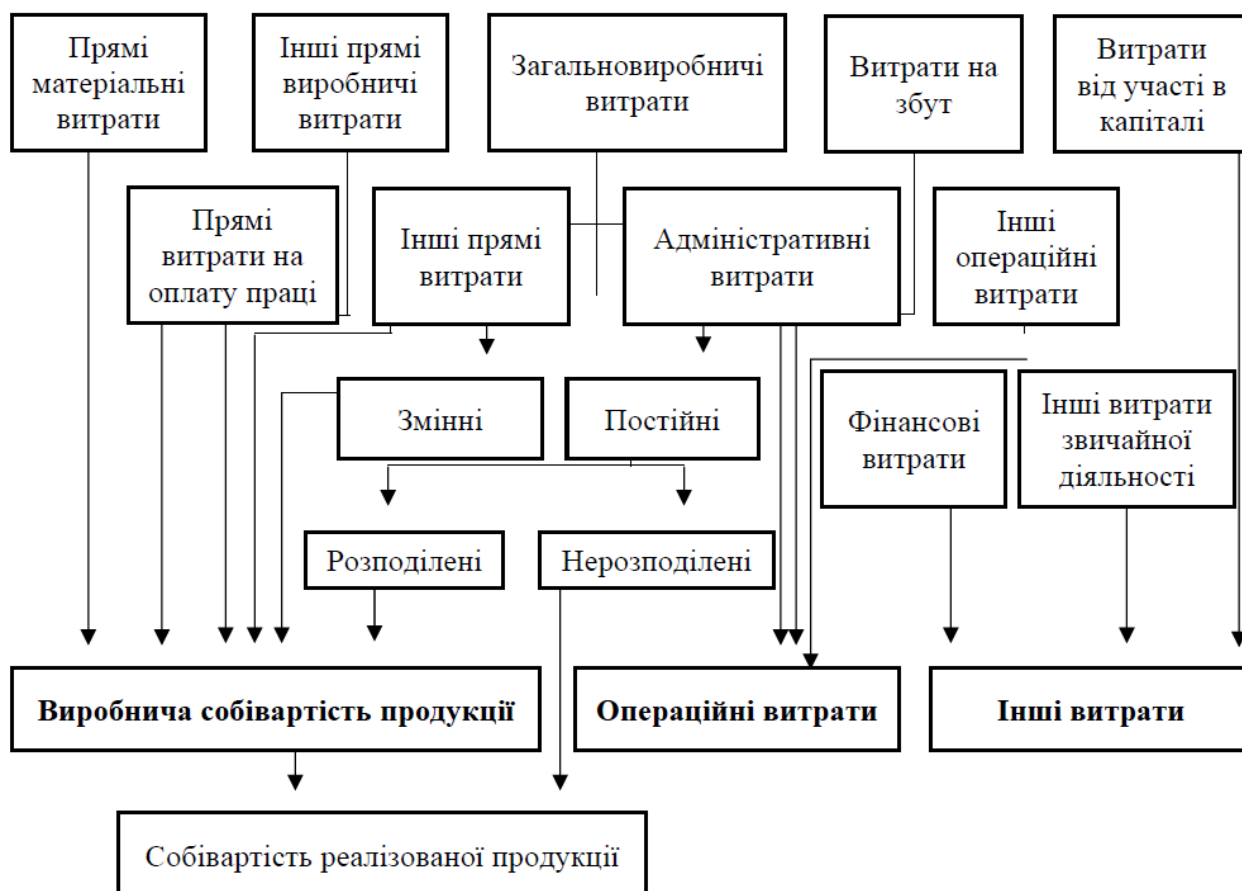


Рис. 2.5. Місце загальновиробничих витрат в структурі калькуляційних статей [11, с. 14]

Отже, при виконанні норм чинного стандарту перш за все постає питання, наскільки можливий більш-менш обґрунтований розподіл загально виробничих витрат на змінні і постійні. За призначенням і економічним змістом вони однакові оскільки, спрямовані на виконання керівниками й обслуговуючим персоналом структурних підрозділів (ділянок, цехів) одних і тих же функцій. Розрізняє їх тільки залежність або незалежність від обсягів виробництва, що дуже важко визначити конкретними показниками.

Аналіз статей загальновиробничих витрат, наведених у пункті 15 П(с)БО 16 «Витрати» свідчить про те, що більшість з них є комплексними та складаються зі змінних і постійних витрат. Наприклад, заробітна плата

загальновиробничого персоналу складається з постійних витрат у розмірі посадових окладів і змінних – у сумі премій, нарахованих за досягнуті показники виробництва.

Об'єктивно неможливо точно виокремити зі складу загальновиробничих витрат змінні і постійні, тому в будь-якому розподілі вже існує умовність. Унаслідок такої умовності порушується точність і неупередженість облікової інформації про витрати та собівартість продукції. Це, у свою чергу, приводить до порушення статті 3 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [46].

Розглянемо далі передбачений П(с)БО 16 «Витрати» порядок включення загальновиробничих витрат у собівартість продукції. У тому ж пункті 15 відмічено, що змінні загальновиробничі витрати повністю включаються у виробничу собівартість. Начебто логічно, що витрати, які залежать від обсягів виробництва, включаються у виробничу собівартість, ось тільки наскільки точно вони були визначені. Та все ж тут є хоч якась логіка.

Інша справа – постійні загальновиробничі витрати, які згідно з пунктом 15, включаються у два види собівартості. Вони хоч і залишаються незмінними в разі зміни обсягів діяльності, підлягають розподілу між виробничою собівартістю та собівартістю реалізованої продукції з урахуванням все того ж обсягу діяльності. При цьому сума постійних витрат, яка включається у виробничу собівартість, визначається виходячи з планового розміру цих витрат на одиницю нормальної потужності та фактичного обсягу виробництва. Тобто передбачено розраховувати суму постійних загальновиробничих витрат, що включаються у виробничу собівартість, списується безпосередньо на собівартість реалізованої продукції.

Правильно, вважаємо ми, зазначає Пошерстник Н.В, що розподіл загальновиробничих витрат доцільно проводити у чотири етапи (рис. 2.6.) [45, с. 248].

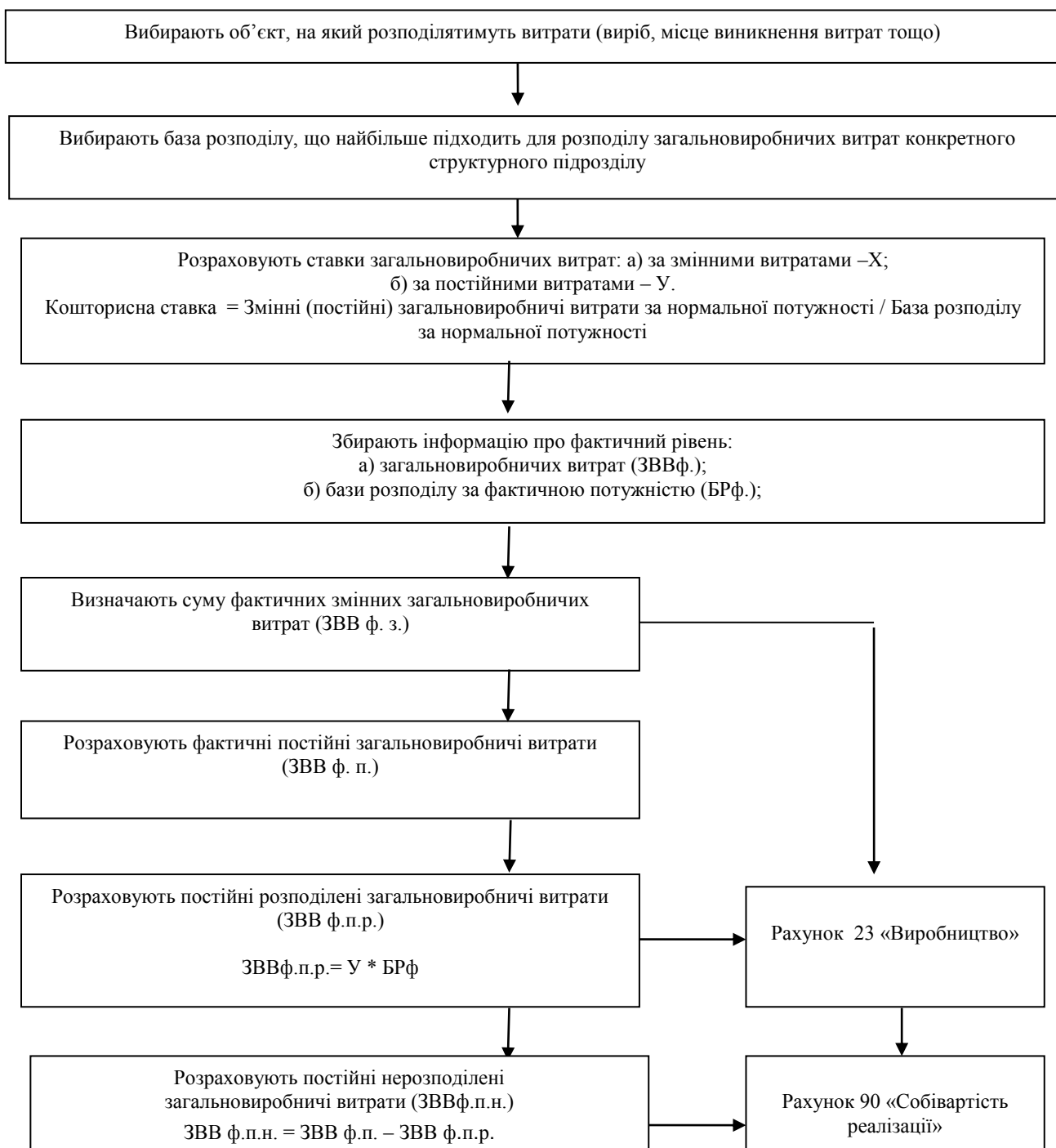


Рис. 2.6. Алгоритм розподілу загально виробничих витрат

Наведений алгоритм наочно демонструє недоцільність передбаченого П(с)БО 16 «Витрати» порядку розподілу загально виробничих витрат, які, врешті-решт, все рівно включаються у собівартість реалізованої продукції.

Щодо бази розподілу загально виробничих витрат для спиртових заводів, то відмітимо, що оскільки дані витрати безпосередньо залежать від обсягу продукції, що випускають, то саме кошторисний обсяг продукції доцільно

використовувати як базу розподілу. Дана база розподілу є об'єктивною, оскільки частка тих чи інших ресурсів у виробництві кожного сорту спирту приблизно однакова: один декалітр – калькуляційна одиниця для всіх видів спирту, та виробнича потужність підрозділів також виражається у натуральних вимірниках – декалітрах.

Слід також відмітити, що для обліку загальновиробничих витрат призначений рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

Бухгалтерські проведення за даним рахунком є наступні:

- Списано вартість запасів, витрачених: на господарські потреби цеху, утримання та експлуатацію основних засобів загальновиробничого призначення; проведення випробувань, заходів щодо охорони праці, техніки безпеки та інші:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати»

К-т 20 «Виробничі запаси»

- Нараховано заробітну плату працівникам апарату управління цехами, дільницями, іншому загально-виробничому персоналові:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати»

К-т 66 «Розрахунки за виплатами працівників»

- Здійснено відрахування ЄСВ з фонду оплати праці працівників:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати»

К-т 65 «Розрахунки за страхування»

- Нараховано амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати»

К-т 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

- Відображено резервування сум для забезпечення майбутньої оплати відпусток працівникам, зайнятим на роботах загальновиробничого характеру:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати»

К-т 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»

- Відображено вартість спожитих на загальновиробничі потреби електроенергії, пари, води» газу та інших видів енергії, отриманих зі сторони:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати»

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

- Відображено вартість робіт і послуг, наданих цехові іншими виробництвами:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати»

К-т 23 «Виробництво»

Для удосконалення обліку загальновиробничих витрат на Новосілівському МПД ДП «Укрспирт», на нашу думку, слід використовувати схему кодування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а саме (рис. 2.7.):

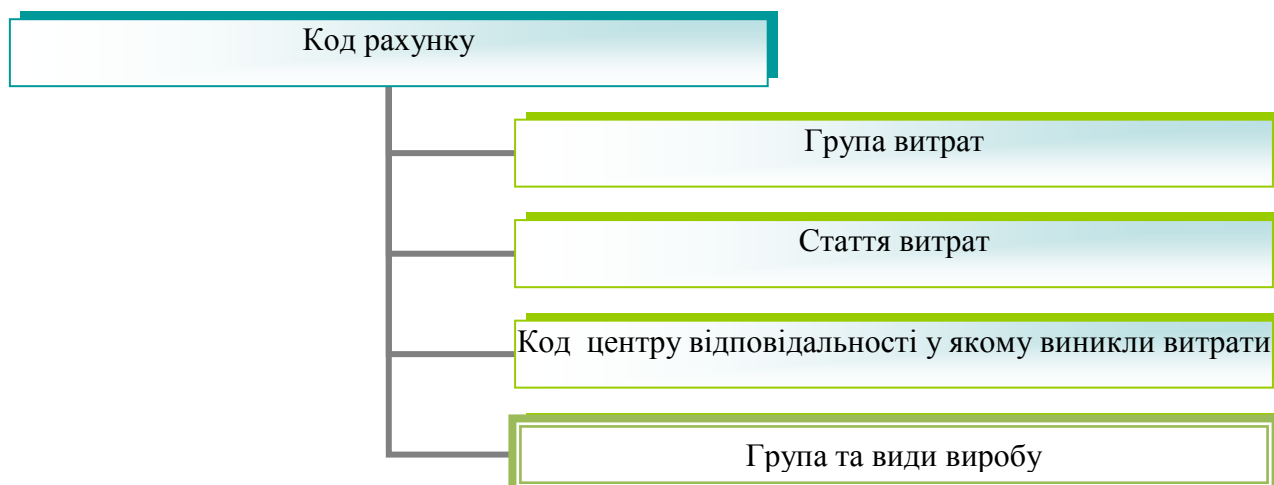


Рис. 2.7. Схема кодування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Таке кодування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», на нашу думку, підвищить ефективність управління процесом формування витрат за напрямками виробничої діяльності на різних стадіях виробничого циклу, а також забезпечить єдиний підхід до вирішення обліково-управлінських завдань на досліджуваному підприємстві.

Запропоноване кодування загальновиробничих витрат створить сприятливі умови для оптимального вибору методів та баз розподілу.

2.3. Концепції формування і використання інформаційних ресурсів в управлінні витратами та калькулюванні собівартістю продукції

В сучасному динамічному середовищі основним завданням кожного підприємства є досягнення і збереження належного рівня конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі. Управління конкурентоспроможністю виробничого підприємства потребує усебічного аналізу тих складових діяльності підприємства, які можуть стати основою формування та зміцнення стійких конкурентних переваг.

Витрати являються найважливішим інструментом управління діяльністю підприємства, оскільки дозволяють отримати глибоко структуровану інформацію, необхідну для регулювання виробничого процесу та адекватної оцінки рівня його ефективності. Витрати є важливим аспектом його економічної стійкості, конкурентоспроможності, ефективності виробництва. Підтримка оптимального рівня витрат є основною умовою його виживання і розвитку. Управління витратами - найважливіший інструмент досягнення підприємством високого економічного результату.

Ефективність прийняття управлінських рішень, та реалізація функцій, пов'язаних з управлінням витратами підприємств, суттєво залежать від вибору методів управління та від їх оптимального використання. Відповідно до теорії менеджменту, методи управління - це сукупність методів, функцій, інструментів, способів дій та прийомів впливу керуючої системи на керовану, з метою виконання завдань з максимальним результатом та мінімальними витратами. включаючи різні рівні і ланки управління (підприємство, підрозділ, служба тощо) [79, с. 164].

В управлінні витратами використовують різноманітні методи калькулювання, а саме: директ-костинг (direct-costing), стандарт-кост (standard-cost), таргет-костинг (target-costing), абсорпшен-костинг (absorption-costing), кайзен-костинг (kaizen-costing), CVP-аналіз, кост-кілінг, бенчмаркінг витрат, LCC-аналіз, метод EVA тощо [47, с. 158].

Охарактеризуємо більш детально сферу застосування, переваги та недоліки вказаних методів.

Особливістю «директ-костингу» є те, що при розрахунку собівартості продукції до уваги беруть лише прямі витрати і змінну частину непрямих (загальновиробничих) витрат.

Основні переваги даного методу відображені на рисунку 2.8.

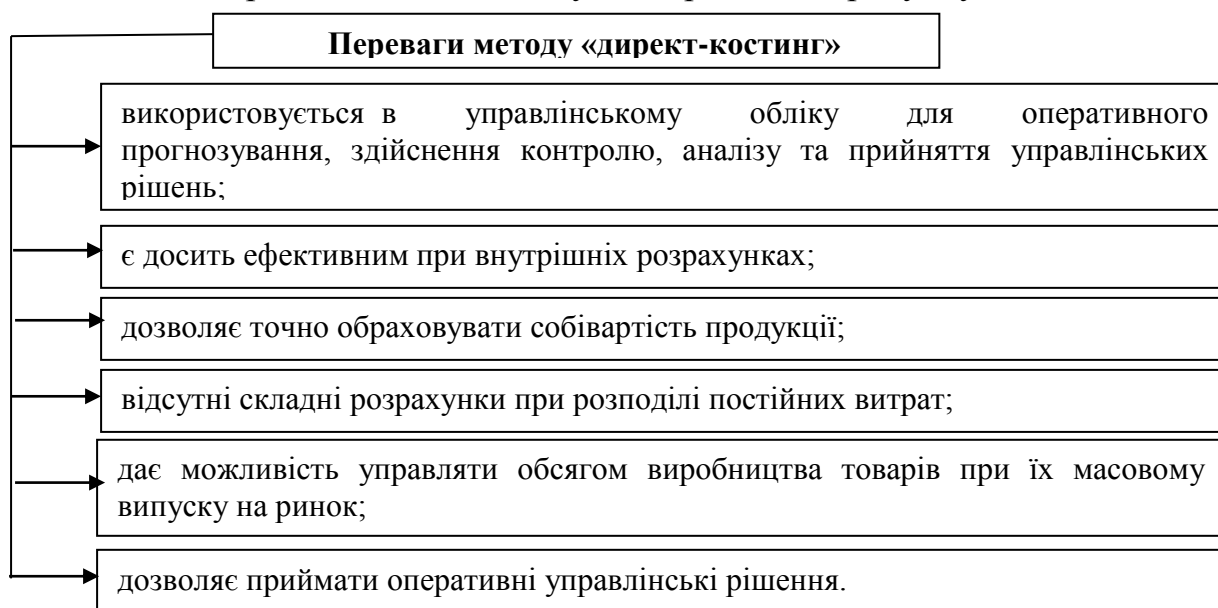


Рис. 2.8. Переваги методу «директ-костинг»

До основних недоліків директ-костингу відносяться (рис. 2.9.):

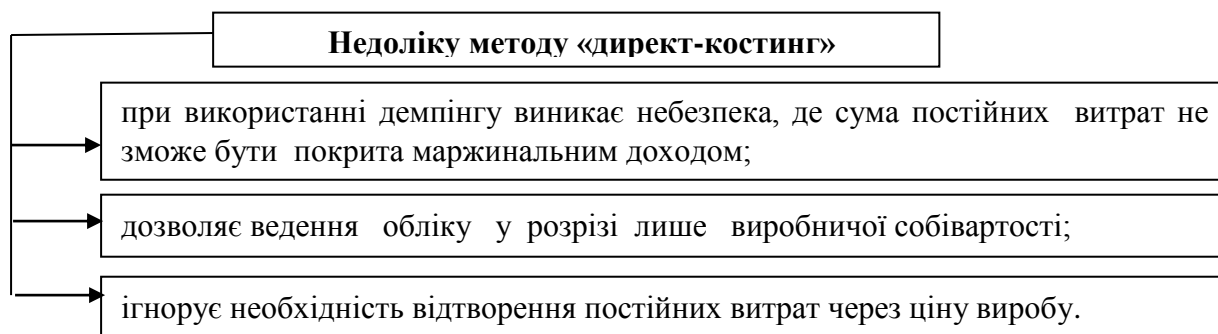


Рис. 2.9. Недоліки методу «директ-костинг»

Що ж стосується методу «стандарт-кост», то він ґрунтується на попередньому визначенні собівартості або передбачені кошторисних витрат на виробництво продукції. При цьому обліковується лише те, що повинно

відбутись, а не те, що відбулося, і обґрунтовано відображаються відхилення, які виникли.

Для застосування даного методу на практиці слід чітко встановити норми витрат сировини і матеріалів, праці, робочого часу, заробітної плати тощо. При цьому встановлені норми мають бути незмінними протягом усього виробничого циклу.

Основними перевагами вказаного методу є (рис. 2.10.):

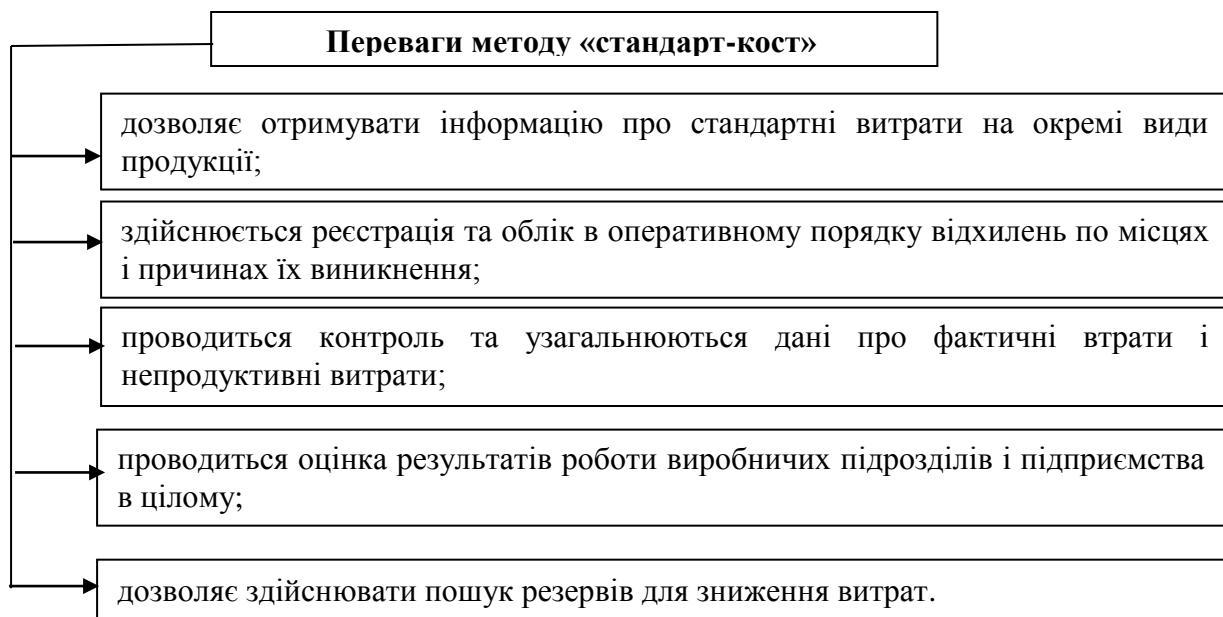


Рис. 2.10. Переваги методу «стандарт-кост»

Основні недоліки методу «стандарт-кост» відображено на рисунку 2.11.

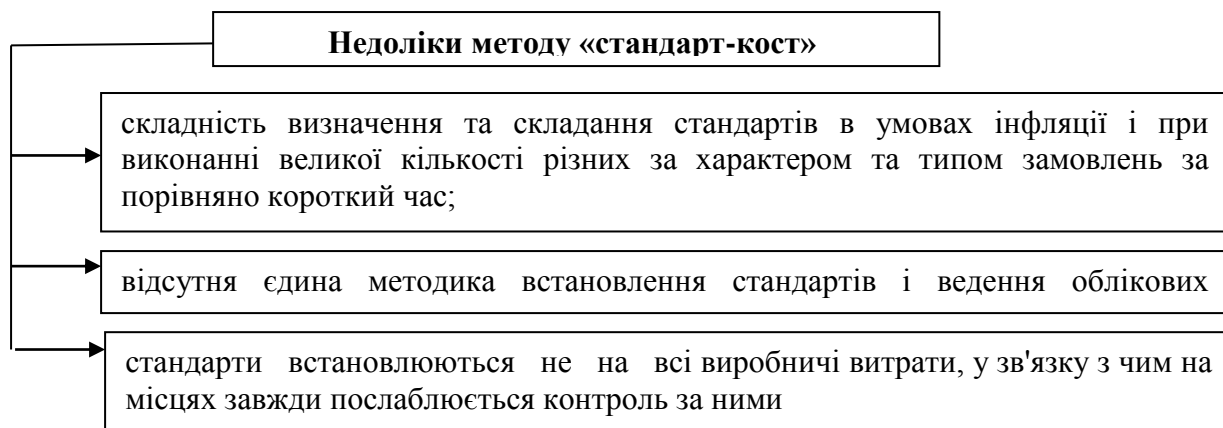


Рис. 2.11. Недоліки методу «стандарт-кост»

При використанні методу таргет-костинг встановлюється цільова собівартість, яка надалі забезпечується зусиллями всіх служб підприємства, перш за все технічних.

Переваги вказаного методу включають:

1. Поєднання досягнень маркетингу та управлінського обліку (орієнтація на випуск продукту, що має максимально відповідають споживачам характеристики і найбільш ймовірну ціну реалізації).

2. Можливість інтеграції в стратегічний управлінський облік.

3. Зниження витрат на стадії проектування продукту.

4. Акцент на зовнішні (ринкові) фактори.

5. Мотивація орієнтованої на ринок поведінки співробітників.

До недопіків відносяться:

1. Підприємству буде досить складно впроваджувати концепцію «таргет - костинг», якщо не налагоджені взаємозв'язки між підрозділами.

2. Кошторисна собівартість може несподівано перевищити цільову вже на стадії виробництва.

3. Підприємство може зіткнутися з деякими організаційними проблемами.

Метод кайзен-костинг це процес поступового зниження витрат на етапі виробництва продукції, в результаті якого досягається необхідний рівень собівартості.

Основними перевагами кайзен-костингу є: зниження витрат на стадіях виробництва, обслуговування і збуту; забезпечення прийняттого рівня рентабельності продукції і підприємства в цілому; забезпечення безперервного зниження витрат і утримання їх на заданому рівні; використання цього методу можливо практично в будь-якій галузі виробництва і, що важливо, в сукупності з іншими методами управління витратами.

До недоліків даного методу відносять: наявність необхідності мотивації співробітників; корпоративна культура, що буде підтримувати залучення персоналу в діяльність організації; складність організації системи, велика

залежність від людського чинника.

Метод кост-кілінг дозволяє зменшити витрати на оплату праці, вивільнити і продати не використовувані матеріали, повно або практично повн зменшити витрати на соціальну сферу.

За допомогою вказаного методу можна швидко скоротити витрати підприємства, що виникають як у внутрішньому, так і в зовнішньому середовищі.

До основних недоліків методу кост-кілінг відносяться: передбачає скорочення витрат на заробітну плату і скорочення персоналу; потребує системного застосування до окремих видів витрат.

Розглядаючи сутність, характерні риси методів калькулювання собівартості підприємства, необхідно відмітити, що кожен метод має свої як переваги, так і свої недоліки. Основними завданнями, що виникають при виборі методів, є розуміння їх основних особливостей, з метою уникнення притаманних їм негативних сторін, максимально повно використавши наявні у них переваги.

Посилення значення нових технологій на вітчизняних підприємствах потребує перегляду багатьох існуючих нормативних витрат і зумовлює необхідність розробки нових методів калькулювання собівартості. Сьогодні перед кожним підприємством невід'язливо стоїть питання про вибір оптимального методу управління витратами та калькулювання собівартості, на базі якого можливо впровадити такий контроль, що дозволить збільшити ефективність діяльності підприємства та інвестицій у нього, загалом.

Проведений в роботі аналіз сучасних підходів управління витратами та калькулювання собівартості показав, що для вирішення проблеми оптимізації витрат та ефективності господарювання підприємств, необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих методів калькулювання. Кваліфіковане використання методів управління витратами та калькулювання собівартості спроможне принести позитивні результати, однак для цього потрібно проводити відповідні дослідження. Зокрема потребують вивчення

питання вибору критеріїв і послідовності вибору й адаптації обраних методів до конкретних умов діяльності підприємства, за яких переваги методів управління витратами та калькулювання собівартості мають розкритися повною мірою.

Висновки до розділу 2

Дослідження методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дозволяє зробити такі висновки:

1. На Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» для оцінки запасів використовується метод середньозваженої собівартості. Разом з тим, поряд із цим методом запропоновано використовувати метод нормативних витрат. Так, кількісну оцінку придбаної сировини та матеріалів здійснюватиметься за наперед встановленими нормами, а вартісну – з урахуванням їх середньої вартості при надходженні.

2. За результатами дослідження встановлено, що важливим чинником, який суттєво впливає на величину матеріальних витрат на спиртових заводах, є відходи – барда. Незважаючи на те, що самі відходи безпосередньо впливають на результати фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта, в бухгалтерському обліку виробничі відходи відображають тільки як різновид матеріальних ресурсів, а не як окремий об'єкт. Відсутність окремого рахунку для оприбуткування відходів не сприяє ефективності процесу управління ними. Зважаючи на це, для удосконалення відображення інформації про відходи на спиртових заводах запропоновано використовувати рахунок «Вторинні матеріальні ресурси», а до нього – два субрахунки: «Відходи виробництва», «Відходи споживання». Такий підхід дає можливість відображувати на субрахунках особливості утворення вторинних матеріальних ресурсів за видами та однорідними джерелами їх формування.

3. Для удосконалення обліку загальновиробничих витрат на Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» запропоновано схему кодування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Таке кодування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» підвищить ефективність управління процесом

формування витрат за напрямками виробничої діяльності на різних стадіях виробничого циклу, а також забезпечить єдиний підхід до вирішення обліково-управлінських завдань на досліджуваному підприємстві. Запропоноване кодування загальновиробничих витрат створить сприятливі умови для оптимального вибору методів та баз розподілу на спиртових заводах.

4. Проведений в роботі аналіз сучасних підходів управління витратами показав, що для вирішення проблеми оптимізації витрат та ефективності господарювання підприємств, необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих методів управління та калькулювання собівартості. Кваліфіковане використання методів управління витратами та калькулювання собівартості продукції спроможне принести позитивні результати, однак для цього потрібно проводити відповідні дослідження. Зокрема потребують вивчення питання вибору критеріїв і послідовності вибору й адаптації обраних методів до конкретних умов діяльності підприємства, за яких переваги методів управління витратами та калькулювання собівартості продукції мають розкритися повною мірою.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У СПИРТОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

3.1. Особливості обліку витрат за центрами відповідальності

Облікова система, в межах якої забезпечується реєстрація, відображення, накопичення, аналіз та надання інформації про витрати і результати, що дозволяють оцінити діяльність конкретних менеджерів, являє собою систему обліку витрат за центрами відповідальності.

Центр відповідальності, як відомо, це підрозділ організації, в якому контролюється поява витрат і отримання доходів, а також визначається ступінь відповідальності керівника за показники роботи.

В. Є. Труш, Т. М. Чебан, Н. Я. Стефанович стверджують, що центр відповідальності – це сфера діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює [65, с. 127]

В економічній літературі немає єдиної думки про види і найменування центрів відповідальності. Найчастіше в спеціальній літературі їх виділяють залежно від обсягу повноважень і відповідальності, а також функцій, що виконуються центром [10].

Доволі розповсюдженим є твердження, що центри відповідальності слід поділяти за основними напрямками діяльності, а також за завданнями та функціями. Найчастіше вчені захищають позицію, що при поділі центрів відповідальності за основними напрямками діяльності можливе виникнення чотирьох центрів: витрат, продаж, прибутку та інвестицій. Залежно від виконуваних функцій - основних і допоміжних.

Дослідження проблеми класифікації центрів відповідальності, справедливо зауважує Р.В. Сидоренко, особливо актуалізується у сучасних ринкових умовах.

Пропоновані вітчизняними науковцями підходи до класифікації центрів відповідальності схематично відображені на рис. 3.1. [57, с. 309].

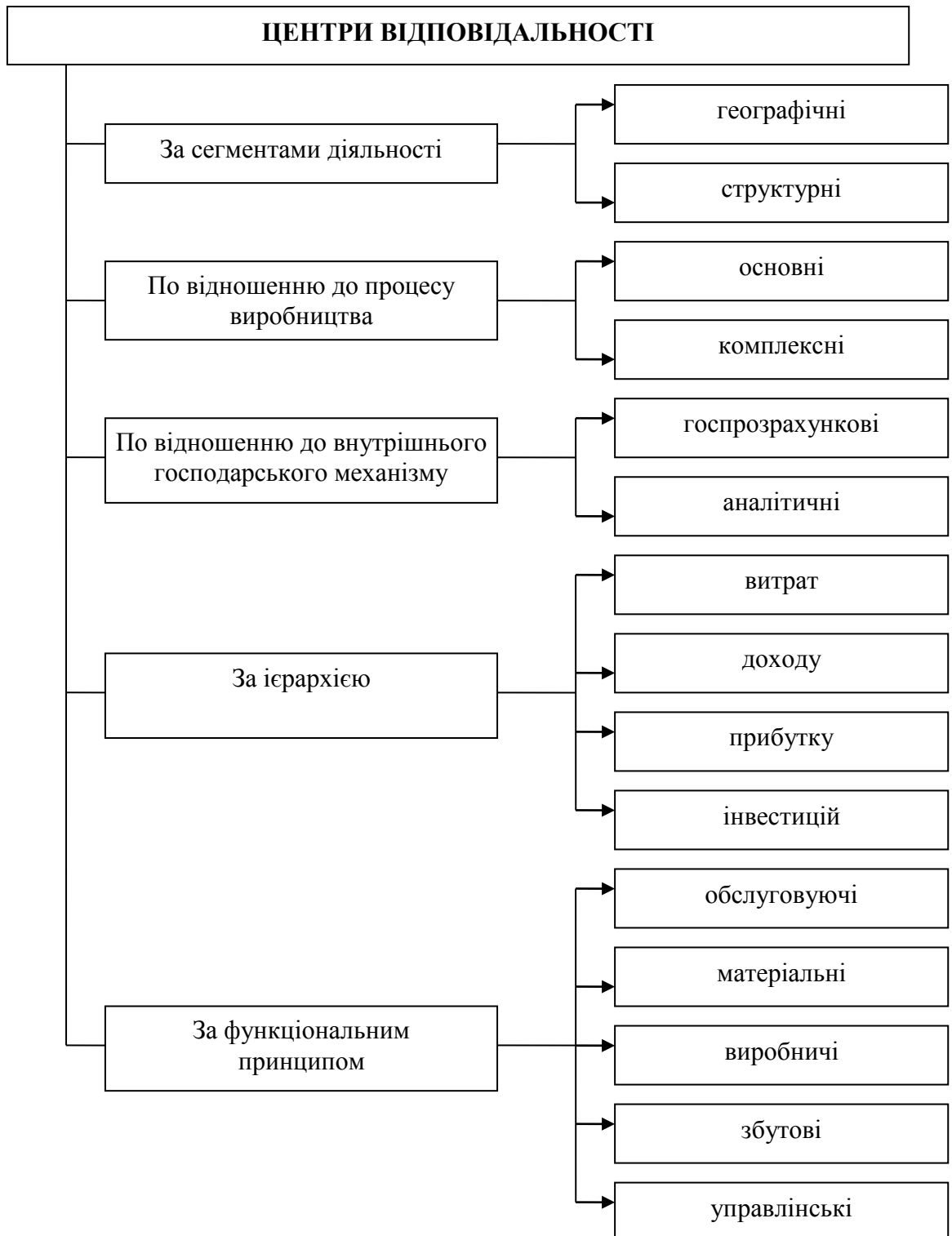


Рис. 3.1. Схема класифікації центрів відповідальності

В географічні центри відповідальності об'єднані кілька підрозділів (сегментів), які різняться своїми функціональними призначеннями, але мають спільне територіальне розташування і очолювані одним керівником

(менеджером).

Структурними є центри відповідальності, створені за принципом єдності функціональних призначень сегментів, що до них входять [57, с. 309].

Основні центри відповідальності забезпечують контроль витрат і доходів в місцях їх виникнення. Комплексні центри поширюють контроль витрат і доходів на багато місць їх виникнення, якщо витрати і доходи формувались під впливом даного центру.

Виходячи з економічних міркувань (у рамках сформованих економічних виробничих відносин), а також по відношенню до внутрішнього господарського механізму, центри відповідальності поділяються на госпрозрахункові та аналітичні. Аналітичні центри відповідальності економічно відособлені, тобто вони не пов'язані з системою внутрішнього господарського розрахунку. Вони забезпечують аналітичний облік і деталізацію відповідальності за окремі витрати. Госпрозрахункові центри відповідальності забезпечують контроль, відповідальність і зацікавленість в їх зниженні [1, с. 98].

Обслуговуючі центри відповідальності надають послуги іншим центрам підприємства. Матеріальні – здійснюють заготівлю і збереження матеріалів. Виробничі – підрозділи основного і допоміжного виробництва. Управлінські – займаються управлінням підприємства (відділ кадрів, бухгалтерія, юридичний відділ тощо). Збутові – займаються збутом готової продукції [57, с. 310].

Однак, переважна більшість науковців пропонує при побудові структури управління центрів відповідальності на підприємстві, спиратись на класифікацію за ієрархією. За даною класифікаційною ознакою виокремлюють центр витрат, прибутку, доходу та інвестицій.

Центр витрат - це структурний підрозділ підприємства, керівник якого відповідає тільки за витрати. В рамках такого центру організується планування, нормування й облік витрат з метою контролю, аналізу та управління процесами їх виникнення. Центри витрат, у свою чергу, поділяють на центри регульованих і виробничих витрат.

Для центру регульованих витрат встановлюється оптимальне

співвідношення між витратами і обсягом випуску продукції. Управління витратами таких центрів здійснюють з допомогою заздалегідь складених гнучких бюджетів. Керівник центру регульованих витрат відповідає насамперед за мінімізацію витрат на одиницю випуску, а діяльність такого центру оцінюється шляхом зіставлення планових (нормативних) та фактичних витрат на одиницю продукції [19].

Водночас для центру виробничих витрат оптимального співвідношення між витратами і результатами діяльності забезпечити не можна. Керівництво підприємства практично не має впливу на величину витрат таких центрів і приймає її як задану величину.

Слід також відмітити, що поділ підприємства на центри відповідальності визначається конкретною ситуацією і повинен відповідати таким вимогам (рис.3.2.).

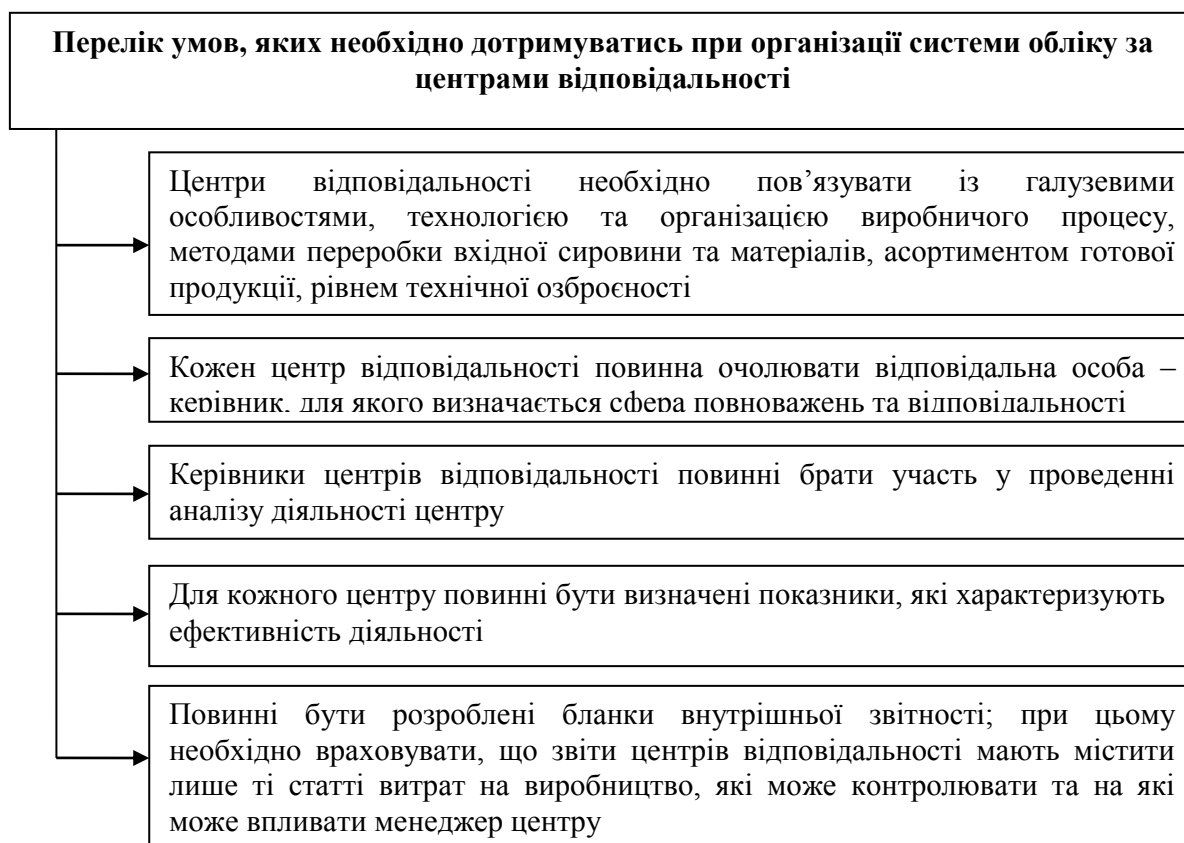


Рис. 3.2. Умови організації системи обліку за центрами відповідальності

Поняття «центри відповідальності» досить тісно пов'язане з місцями виникнення витрат. Місцями виникнення витрат можуть бути структурні одиниці і підрозділи (робочі місця, бригади, виробництва, дільниці, цехи, відділи тощо), у яких відбувається первісне споживання виробничих ресурсів і за якими організовується планування, нормування і облік витрат виробництва з метою контролю і управління витратами, організації внутрішнього господарського розрахунку [28, с. 475].

Групування витрат за місцями виникнення призначене для:

- забезпечення контролю за економічністю роботи окремих підрозділів підприємства, для зіставлення отриманих результатів і витрат виробництва з кожного підрозділу;

- підвищення точності і ступеня деталізації калькулювання собівартості продукції (особливо складних, неоднорідних виробництв, що випускають великий асортимент виробів).

Щодо класифікації місць виникнення витрат, то доречно відмітити, що вона повинна базуватися як на виявленні причинно-наслідкових зв'язків їх формування з метою одержання облікових даних (про те, що було витрачено при підготовці до виробництва, в самому виробництві, обслуговуванні та управлінні), так і на встановленні місць такого споживання в звітному періоді на конкретні цільові потреби у кількісно-вартісних вимірниках

Загальноприйняте, стверджує К. Друрі, наступне виділення місць виникнення витрат:

1. Основне виробництво.
2. Допоміжне виробництво.
3. Обслуговуючі виробництва.
4. Обслуговування основного і допоміжного виробництва.
5. Управління та обслуговування, не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом [16, с. 98].

Таким чином можна зробити висновок, що облік витрат за місцями їх виникнення дасть спиртовим заводам змогу сформувати необхідну

інформаційну базу для аналізу як фінансових, так й техніко-економічних параметрів виробництва окремих сортів етилового спирту ректифікованого.

Окрім цього відмітимо, що проблематичним питанням для спиртових заводів при впровадженні ними системи обліку витрат за місцями виникнення витрат є існування похибки у розподілі накладних витрат між окремими видами продукції (робіт, послуг) при калькулюванні повної собівартості. Передумовами виникнення проблеми є відсутність приладів обліку споживання деяких видів ресурсів, а також суб'єктивність вибору бази розподілу витрат по переділу, загальновиробничих і загальногосподарських витрат між місцями виникнення витрат і видами продукції.

У процесі впровадження системи обліку витрат за місцями виникнення на спиртовому заводі неминуче виникає необхідність адаптації бухгалтерського фінансового обліку до потреб системи, його зближення з управлінським обліком. Процес адаптації передбачає кілька етапів.

1. Зміна аналітичного обліку рахунків витрат. Даний етап включає впровадження додаткового рівня аналітичного обліку (по місцях виникнення витрат) і зміна статей витрат у відповідності з їх прив'язкою до місця виникнення витрат.

2. Зміна форм первинних облікових документів та реєстрів бухгалтерського обліку. Зокрема, у форми первинних облікових документів необхідно внести графу, де буде зазначатися шифр місця виникнення витрат, а також графу для підпису відповідального за виникнення витрат.

3. Введення додаткових рахунків фінансового чи управлінського обліку. При необхідності рекомендується вести в Робочий план рахунків додаткові рахунки для обліку відхилення фактичних витрат підприємства від планових (нормативних).

4. Зміна облікової політики підприємства. Необхідно врахувати, що зміни в обліковій політиці повинні вводитися з початку фінансового року.

Порівняння місця виникнення витрат з центром відповідальності дозволяє зробити висновок, що вони не тотожні. На відміну від місця виникнення витрат

центр відповідальності є більш масштабним. Центр відповідальності може складатися з декількох місць виникнення витрат. Досить часто центр відповідальності пов'язаний з виконанням функцій, що не мають чітко вираженого вимірника обсягу діяльності. Однак, якщо за даним місцем виникнення витрат закріплена матеріально відповідальна особа, яка відповідає не тільки за обсяг і якість виробничо-господарської діяльності, але й за витрати, то такий підрозділ можна вважати центром відповідальності.

Окрім цього відмітимо, що поняття місця виникнення витрат і центру витрат є нерівнозначні. Центри витрат відрізняються від місць виникнення витрат тим, що представляють собою групування витрат в аналітичному обліку за окремим виробам, операціями, функціями всередині виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням мати додаткові точки контролю витрат в підрозділі, а головне - забезпечити більш точно розподіл непрямих витрат за об'єктами калькулювання. Таким чином, порівняно із місцем виникнення витрат центр відповідальності, є як правило, масштабнішою і може складатися з кількох місць виникнення витрат. Наприклад, на спиртових підприємствах до центру відповідальності «Виробництво» належать місця виникнення витрат у наступних відділеннях: розмольне, розварювальне, бродильне та ректифікаційне.

Постановка системи обліку і звітності за центрами відповідальності передбачає проходження підприємством наступних етапів [19].

Етап 1. Формування децентралізованої структури управління з виділенням центрів відповідальності. За центрами відповідальності (що одночасно є і місцями виникнення витрат) закріплюється здійснення управлінського обліку і контролю (нормування, планування та облік витрат обігу). Відповідальність за результати діяльності центрів відповідальності покладається на керівників підрозділів. Робота сформованих центрів відповідальності контролюється адміністративними службами (відділами) підприємства.

Етап 2. Кодування статей витрат центрів відповідальності. Організація

системи сегментарного обліку передбачає спеціальне кодування витратних і дохідних статей центрів відповідальності для їх детального відображення у системі управлінського обліку та для подальшого складання сегментарної звітності. Для контролю діяльності окремих сегментів бізнесу необхідно провести: класифікацію витрат на змінні, постійні, умовно-постійні та розподілити витрати центрів відповідальності на регульовані і нерегульовані.

Етап 3. Організація планової та звітної роботи по кожному сегменту. З введенням в дію системи управлінського обліку з'являється можливість планувати витрати центрів відповідальності і, як наслідок, розробляти цінову політику сегментів бізнесу, виявляти відхилення фактичних показників від планових, встановлювати їх причини.

Облік витрат за центрами відповідальності - це інформаційна база управління, побудована на індивідуальній чи груповій відповідальності менеджерів за витрати та доходи за умови можливості впливу на них у межах наданих повноважень.

Можна виділити ряд принципів, відповідно до яких організовується облік витрат по центрах відповідальності, а саме:

- надання структурним підрозділам самостійності шляхом децентралізації прав і відповідальності за виробничі, маркетингові та інші операції на внутрішньовиробничому і зовнішньому по відношенню до підприємства ринку;
- визначення контрольованих статей витрат і надходжень;
- вибір затверджених та оціночних показників;
- організація діяльності структурних підрозділів підприємства на основі плану і бюджетів;
- порівняння центром відповідальності витрат з досягнутими результатами [19].

Таким чином, необхідно побудувати систему обліку витрат, яка дозволила б локалізувати витрати за місцями їх виникнення, центрами відповідальності, елементами статей і статей калькуляції для систематизації даних бухгалтерського обліку при ухваленні нових управлінських рішень.

Для вирішення поставленого завдання нами пропонується для спиртових заводів використати елементи фінансового обліку і систему кодування для організації управлінського обліку. Їх поєднання дозволить вести увесь облік на єдиному інформаційному полі проводок і уникати помилок, що виникають через подвійний облік інформації (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Класифікація місць виникнення витрат та центрів відповідальності
для спиртових заводів**

Код рахунка	Код структурного підрозділу	Місця виникнення витрат	Центр відповідальності
23 або 91	ВП1	Відділ постачання	Постачання
23 або 91	ВП2	Склад сировини та матеріалів	
23	ОВ1 ОВ2 ОВ3 ОВ4 ДВ1	<i>(Спиртовий цех):</i> розмолювальне відділення; розварювальне відділення; бродильне відділення; ректифікаційне відділення Допоміжне виробництво	Виробництво
91	О1	Лабораторія контролю якості сировини та продукції	Обслуговування
91	О2	Пристанційна база	
91	О3	Відділ з охорони здоров'я і техніки безпеки	
93	ВР1	Відділ збуту	Реалізація
93	ВР2	Склад готової продукції	
	У1	Бухгалтерія	Управління
92	У2	Адміністрація	
92	У3	Служба безпеки	

Кодування управлінського обліку визначає і описує різні об'єкти обліку з метою їх однозначного трактування усіма учасниками процесів планування, організації, стимулювання і контролю на підприємстві. Кількість і типи використовуваних класифікаторів кожне підприємство визначає виходячи зі

своїх потреб.

У середині кожного класифікатора вводиться наскрізна нумерація. Якщо є необхідність деталізувати об'єкти обліку, можна використати багаторівневу структуру коду. Класифікатори і кодифікатори відіграють важливу роль і при автоматизації управлінського обліку. Система кодування полягає в реєстрації усіх господарських операцій, вироблених підприємством, в аналітичному відображенні на рахунках бухгалтерського обліку. Групування рахунків і розробка аналітики по рахунках проводиться залежно від об'єктів обліку і форм управлінської звітності. За основу нумерації рахунків може бути прийняте кодування рахунків за МСФО або національними стандартами бухгалтерського обліку. В даному випадку ми використовуємо наступну систему кодування: перший символ означає -центр відповідальності, другий і подальші цифри означають порядковий номер місць виникнення витрат в групі місць виникнення витрат.

Слід зазначити, що ефективність такої організації обліку залежить від міри деталізації місць виникнення витрат і аспектів їх класифікації. При виділенні центрів відповідальності керівник організації повинен чітко їх пов'язати з місцями виникнення витрат.

Запропонована нами система вдосконалення обліку витрат за допомогою аналітичного кодування рахунків бухгалтерського обліку дозволить підвищити корисність облікової інформації для цілей управління і формування достовірнішого фінансового результату. Вона слугуватиме платформою для визначення запасу фінансової міцності, рентабельності діяльності як по організації, так і по окремих структурних підрозділах. На основі такого кодування усіх аналітичних показників вже створюється система звітності з усіма необхідними групуваннями і можливістю вибору даних по діапазонах.

Окрім цього, сформовані й закодовані таким чином центри відповідальності можуть виступати елементами системи внутрішнього контролю та аналізу, оскільки кожний керівник нестиме персональну відповідальність за величину витрат очолюваного підрозділу й результати його

діяльності.

Отже, в плані здійснення функцій управління поділ підприємства за центрами відповідальності дозволить: централізувати управління витратами, здійснювати контроль за їх формуванням на всіх рівнях управління, встановлювати винних за виникнення виробничих витрат та, в кінцевому результаті, суттєво підвищувати економічну ефективність господарювання, підвищити якість планування і прив'язати систему матеріального стимулювання до результатів роботи центрів відповідальності.

Доречно відзначити, що внаслідок змінюваності і динамічності виробничої структури підприємства центри відповідальності повинні встановлюватися на певний період і закріплюватися розпорядженнями керівника. Їх аналітична деталізація залежить від доцільності виділення окремих об'єктів з точки зору трудомісткості обліку та можливої ефективності використання інформації, яка надходить. Номенклатуру центрів відповідальності має затверджувати керівництво підприємства, й воно ж має забезпечувати систему кодування, необхідну для організації аналітичного обліку.

3.2. Облік витрат та калькулювання собівартості продукції в умовах автоматизації

Вдосконалення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, як і вдосконалення системи управління підприємством в цілому, передбачає застосування нових методів управління і сучасних технічних засобів побудови інформаційних систем. В зв'язку з цим першочерговим завданням стає автоматизована обробка інформації, яка пов'язана з вирішенням завдань обліку, економічного аналізу і аудиту на підприємстві.

Використання обчислювальної техніки дає не тільки зручність і швидкість пошуку інформації та оформлення документів, але і підвищує ефективність роботи на принципово новий рівень, надаючи функції, раніше

недоступні. Насамперед, це стосується підсистеми аналітичної інформації. Раніше, при використанні системи паперового обліку, отримати інформацію про витрати, проаналізувати їх за конкретний період часу можна було тільки піднявши всю документацію, то тепер це стане набагато швидшим і доступнішим.

Таким чином, можна виділити наступні основні переваги використання автоматизованої інформаційної системи для вирішення завдань обліку витрат та калькулювання собівартості продукції:

- підвищення зручності пошуку і відбору даних з довідників зберігання статистичної інформації та журналів виконаних операцій;
- підвищення швидкості пошуку і відбору інформації;
- забезпечення безпеки зберігання інформації.

Проте застосування масштабного програмного забезпечення не завжди є доцільним. Для суб'єктів малого підприємництва не раціональним буде витрачання немалих коштів на придбання та щомісячне обслуговування даних програм для оброблення незначної кількості господарських операцій.

Крім переваг автоматизована система ведення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції має ряд недоліків, до яких можна віднести:

- проблеми загальної організації бізнесу й обліку;
- висока вартість впровадження автоматизованої системи ведення обліку;
- відсутність досконалого володіння комп'ютером бухгалтера підприємства, а також інших працівників підприємства;
- ненадійність ЕОМ (виведення ЕОМ з ладу, збій у програмному забезпеченні, віруси, невірне користування ЕОМ можуть спричинити втрату цінної інформації).

На сьогоднішній день існує безліч автоматизованих програмних засобів, що сприяють підвищенню ефективності управління витратами на підприємствах. Український та зарубіжні ринки пропонують такі програмні продукти з автоматизації обліку операційних витрат, як CRM-система «ПАРУС»,

«1С:Предприятие», «DeloPro», Forecast Expert, «Marketing Expert», «БЭСТ-Маркетинг», «Стратегия» та ін.

Однак в окремих програмних продуктах обробка та накопичення первинної документації спочатку здійснюється шляхом простої реєстрації, а потім виконується формування бухгалтерських проводок, що є недоцільним, оскільки подвійний запис – універсальний механізм, за допомогою якого можна адекватно відображати факти господарського життя підприємства. Бухгалтерія є основним постачальником та споживачем інформації на підприємстві, тому всі дані повинні зберігатись в єдиному уніфікованому реєстрі, побудованому на принципі подвійного запису.

Разом з тим, загальновідомим представником бухгалтерських програм з високим рівнем автоматизації процесів обліку операційних витрат є фірма «1С» із своїми програмними продуктами «1С:Підприємство 7.7», що еволюціонував до «1С:Підприємство 8.3».

Так, на даний час із усього обсягу використовуваних облікових систем близько 90% - це програмні продукти «1С». Це говорить не тільки про широку поширеність продуктів, а й про їх ефективність. Але використання найпоширенішою системи обліку ще не гарантує повного вирішення всіх завдань автоматизації обліку операційних витрат, які стоять перед підприємством.

Незважаючи на те, що програма «1С: Підприємство 7.7» існує вже більше 10 р., вона досі ще популярна у користувачів. В ній присутні готові шаблони, алгоритми, налаштування, що побудовані на базі SQL технологій, написано і впроваджено досить багато модулів, яких не вистачало із самого початку. За лічені хвилини у даному програмному середовищі можна підготувати потрібні звітні документи чи роздрукувати первинну документацію. Інформація зберігається у системі зручних структурованих довідників. Всі помилки вже виявлені і видалені. Проте системі «1С: Підприємство 7.7» не притаманна висока гнучкість у пристосуванні до низки облікових задач, як це властиво програмам – конструкторам [50].

Далі розглянемо порядок обліку витрат операційної діяльності на досліджуваному підприємстві, яке для ведення обліку використовує програму «1С Бухгалтерія 7.7».

Аналітичний облік на рахунку 23 «Виробництво» має давати можливість вирішити два завдання - можливість калькулювати собівартість окремого виду продукції (для цього використовується субконто Види деятельности) і визначати структуру собівартості за економічними елементами, як вимагає п. 21 П(С)БО 16 (це дозволяє зробити субконто Види затрат).

У програмі «1С: Бухгалтерія 7.7» передбачено документи для методу нормативної калькуляції. Іншими словами, усі прями, змінні загальногосподарські та розподілені постійні загальногосподарські витрати збираються на рахунку 23 на один вид діяльності «Виробництво» і звідти списуються на конкретну номенклатуру продукції за нормами, зазначеними в калькуляції. Наприкінці місяця з урахуванням незавершеного виробництва собівартість продукції доводиться до фактичної. Такий метод зазвичай використовується в масовому виробництві, тобто там, де є сенс складати нормативні або планові калькуляції.

Що ж стосується порядку обліку загальновиробничих витрат в системі «1С: Підприємство», то як вже зазначалося у попередньому розділі, даний різновид витрат слід розподіляти між видами продукції.

Використовуючи практичні дані Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» розглянемо відображення даних витрат на бухгалтерських рахунках та їх розподіл у використовуючи програму «1С: Підприємство».

Як різновид загальновиробничих витрат розглянемо оплату за поточний ремонт спиртового цеху, який здійснювала стороння організація.

Перш за все слід ввести дане підприємство у довідник «Контрагенти» (меню Купівля/Контрагенти). Не зупиняючись на інших реквізитах постачальника, зазначимо, що взаєморозрахунки з ним будуть вестися в розрізі договорів.

Новий договір вводиться через меню Операції /Довідники/Договір (рис.

3.3.).

Договор контрагента: Створення

Действия

Перейти

Советы

Организация: Новосілівському МПД ДП «Укрспирт»

Контрагент:

Группа договоров:

Наименование: ТОВ "Тернопільбуд" Код:

для печати: ТОВ "Тернопільбуд"

Вид договора: С поставщиком Номер: от:

Основные | Налоговый учет | Счета учета

Ведение взаиморасчетов

По бух. учету: По договору в целом Валюта: грн

По учету НДС: По договору в целом Сложный учет НДС

Вид взаиморасчетов:

Установлен срок оплаты по договору

Цены

Тип цен:

Комиссионное вознаграждение

Способ расчета: Процент: 0,00

Вид деятельности для отчета НДС

Вид деятельности:

Комментарий:

OK | Записать | Закреть

Рис. 3.3. Новый договор с подрядником

На підставі даного договору вводиться новий документ «Надходження товарів і послуг», на підставі якого формується Прибуткова накладна (рис. 3.4.).

Поступление товаров и услуг: Покупка, комиссия. Новый

Операция

Цены и валюта...

Действия

Советы

Номер: от: 20.10.2019 00:00:00

Организация: Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» Склад: Основний склад

Контрагент: БМУ "Опорядбуд" Договор: договір про надання послуг

Документ расчетов: T x Q

Товары (0 поз.) | Услуги (1 поз.) | Счета учета расчетов | Дополнительно

Подбор

№	Номенклатура	Содержание у...	Количество	Цена	Сумма	% НДС
1	поточний рем...	поточний рем...	1,000	26 000,00	26 000,00	20%

Тип цен: Не заполнено! Всего (грн): 26 000,00
НДС (в т.ч.): 4 333,33

Комментарий:

Приходная накладная | Печать | OK | Записать | Закреть

Рис. 3.4. Документ «Надходження товарів і послуг» сформований системою «1С: Бухгалтерія»

У графі Послуга слід вибрати потрібний елемент довідника «Номенклатура», у нашому випадку це є поточний ремонт спиртового цеху..

Після проведення документа будуть сформовані проведення (рис. 3.5.):

Счет Дт	Субконто Дт	Количество ...	Налог. назн. Дт	Счет Кт	Субконто Кт	Количество ...	Налог. назн. Кт	Сумма
		Валюта Дт	Сумма (н/у) Дт			Валюта Кт	Сумма (н/у) Кт	Содержание
		Вал. сумма ...				Вал. сумма ...		№ журнала
Дт Кт 91	спиртовой цех Поліпшення й ремон...		Опод. ПДВ 21 666,67	631	БМУ"Опорядбуд" договір про надання...			21 666,67 Послуги
Дт Кт 6442	БМУ"Опорядбуд" договір про надання ...			631	БМУ"Опорядбуд" договір про надання...			4 333,33 ПДВ - податковий к...

Рис. 3.5. Бухгалтерські проведення сформовані системою «1С: Бухгалтерія»

В кінці місяця дані витрати на Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» разом із іншими витратами потрібно розподілити між видами продукції.

Для цього призначений документ «Регламентовані операції» в режимі «Закриття місяця».

Внаслідок розподілу загальновиробничих витрат програма «1С: Підприємство» сформує такі проведення (рис. 3.6).

Счет Дт	Субконто Дт	Количес...	Налог. назн. Дт	Счет Кт	Субконто Кт	Количес...	Налог. назн. Кт	
		Валюта ...	Сумма (н/у) Дт			Валюта ...	Сумма (н/у) Кт	
		Вал. су...				Вал. су...		
Дт Кт 92	спиртовой цех Амортизация ...		Госп. д-сть 1 211,83	131	Автомобиль л...		Опод. ПДВ 1 211,83	
Дт Кт 91	спиртовой цех Амортизация ...		Опод. ПДВ 1 736,67	131	верстат 1		Опод. ПДВ 1 736,67	
Дт Кт 91	спиртовой цех Амортизация ...		Опод. ПДВ 2 021,67	131	верстат 2		Опод. ПДВ 2 021,67	

Рис. 3.6. Бухгалтерські проведення сформовані системою «1С: Бухгалтерія» при розподілі загальновиробничих витрат

Слід також відмітити, що для відслідковування порядку формування загальновиробничих витрат програмою передбачено формування звіту «Аналіз рахунку» (рис. 3.7).

Аналіз рахунку: 91

Рахунок	З кред. рахунків	У дебет рахунків	З кред. рахунків	У дебет рахунків
			У валюті	У валюті
Сальдо на початок періоду				
13	7,616.40			
23		9,563.00		
64	86.70			
65	135.46			
66	1,724.44			
Обороти за період	9,563.00	9,563.00		
Сальдо на кінець періоду				

Рис. 3.7. Документ «Аналіз рахунку» сформований «1С: Бухгалтерія»

Щодо коригування фактичної собівартості виготовленої та реалізованої продукції, то в програмі «1С: Підприємство» передбачений документ «Калькуляція» (рис. 3.8.)

Окончательная калькуляция КА-0000010 от 31.12.10

Вид калькуляции: **Окончательная** Только списать материалы в производство

Материалы и продукция

Склад матер-лов	Склад	Продажная ст-сть	Всего	За единицу
Продукция	материал шкіроподібний	Без НДС	0.00	0.00
Склад прод-ции	Склад	С НДС	0.00	0.00
Кол-во продукции	2,000	Себестоимость		
		Предварительная	82606.00	41303.00
		Окончательная	111250.65	55625.33

Примечание:

N	Затрата	Партия	Кво	Сумма предв.	Сумма оконч.	Остаток
1	основні матеріали	Партия по умолчанию	40,000	80,000.00	80,000.00	0
2	Електроенергія	Партия по умолчанию	20,000	1,000.00	1,000.00	0
3	Теплоенергія	Партия по умолчанию	8,000	1,600.00	1,600.00	0
4	Амортиз. произв. ОС, НМА и др.			1.00	1,210.00	
5	Зарплата произв. персонала			1.00	1,9516.50	
6	Налоги на себестоимость			1.00	22.10	
7	Прочие прямые затраты			1.00	6,950.00	
8	Амортиз. общепроизв. ОС, НМА и др.			1.00		
9	Зарплата общепроизв. персонала			1.00	952.05	

OK Провести Закрыть Печать Подбор > Заполнить Установить цену

Рис. 3.8. Документ «Калькуляція»

При проведенні даного документа, автоматично програмою будуть сформовані бухгалтерські проведення відображені на рисунку 3.9.

Журнал проводок (01.01.00-31.12.00)

ДТ 1 Склад 00026/00067 материал шкіроподіби 1 КА-0000001 (17.12.10)
 КТ 0 Основная деятельность 27/31 Прочие прямые затраты

Дата Номер №	Дт	Субконто Дт	Кт	Субконто Кт	Валюта Курс	Кол-во Комментарий проводки Содержание операции	Вал. сум.	Сумма	№ Ж Фирма
31.12.10 КА-0000010	901	Основная деятельнс материал шкіроподіби	26	Склад материал шкіроподіби КА-0000001 (17.12.10)		Пересчитана себестоимость продукции (к-т) Окончательная		14,322.33	ТР ТОВ фабрика шлучни
31.12.10 КА-0000010	26	Склад материал шкіроподіби КА-0000001 (17.12.10)	23	Основная деятельнс Амортиз. произв. ОС		Пересчитаны затраты на пр-во продукции Окончательная		1,209.00	ТР ТОВ фабрика шлучни
31.12.10 КА-0000010	26	Склад материал шкіроподіби КА-0000001 (17.12.10)	23	Основная деятельнс Зарплата произв. пе		Пересчитаны затраты на пр-во продукции Окончательная		19,515.50	ТР ТОВ фабрика шлучни
31.12.10 КА-0000010	26	Склад материал шкіроподіби КА-0000001 (17.12.10)	23	Основная деятельнс Налоги на себестои		Пересчитаны затраты на пр-во продукции Окончательная		21.10	ТР ТОВ фабрика шлучни
31.12.10 КА-0000010	26	Склад материал шкіроподіби КА-0000001 (17.12.10)	23	Основная деятельнс Прочие прямые затр		Пересчитаны затраты на пр-во продукции Окончательная		6,949.00	ТР ТОВ фабрика шлучни

Разделять по номерам журналов

Рис. 3.9. Бухгалтерські проведення сформовані системою «1С: Бухгалтерія» при формуванні фактичної собівартості виготовленої та реалізованої продукції

Окрім цього, в кінці місяця слід також закрити рахунки, на яких відображається інформація про витрати періоду операційної діяльності. Для списання цих у програмі «1С: Підприємство» передбачено документ «Визначення фінансових результатів» (рис. 3.10.).

Определение финансовых результатов (Створення) *

Действия

Номер: от: 23.11.2019 00:00:00

Организация: Новосілівському МПД ДП «Укрспирт»

Закрывать доходы и расходы (на счет 79)

Рассчитывать прибыль/убыток (на счете 44)

Ответственный:

Комментарий:

OK Записать Закрыть

Рис. 3.10. Документ «Визначення фінансових результатів»

При проведенні даного документу, автоматично програмою будуть сформовані бухгалтерські проведення відображені на рисунку 3.11.

The screenshot shows a window titled "Бухгалтерский учет" (Accounting) with a table of journal entries. The table has columns for account numbers (Счет Дт, Субконто Дт, Счет Кт, Субконто Кт), amounts (Сумма (н/у) Дт, Сумма (н/у) Кт), and descriptions (Содержание). The entries are as follows:

Счет Дт	Субконто Дт	Счет Кт	Субконто Кт	Сумма (н/у) Дт	Сумма (н/у) Кт	Содержание
Дт Кт 701		791		354 000,00	354 000,00	354 000,00 Финансовый ФР
Дт Кт 702		791		29 500,00	29 500,00	29 500,00 Финансовый ФР
Дт Кт 703		791		2 800,00	2 800,00	2 800,00 Финансовый ФР
Дт Кт 712		791		6 900,00	6 900,00	6 900,00 Финансовый ФР
Дт Кт 721		792		13 500,00	13 500,00	13 500,00 Финансовый ФР
Дт Кт 791		901		283 502,52	283 502,52	283 502,52 Финансовый ФР

Рис. 3.11. Бухгалтерські проведення сформовані системою «1С: Підприємство» при списанні витрат

Підсумовуючи відзначене вище слід констатувати, що Новосілківському МПД ДП «Укрспирт», впровадивши автоматизацію менеджменту витрат, має можливість вирішити наступні проблеми:

- створити ефективні людино-комп'ютерні системи прийняття рішень на основі поточних даних;
- створити реальну інформаційну основу для прийняття ефективних рішень шляхом забезпечення вчасного подання, достовірності та повноти інформації як про внутрішню діяльність, так і про зовнішні фактори, пов'язані з цією діяльністю;
- проводити ненав'язливий контроль за діяльністю всіх ланок працівників сфери менеджменту, планування їх роботи і вчасної оцінки результатів;
- спростити доступ до даних інформаційного поля, оскільки це не вимагає спеціальної перепідготовки керівного складу підприємства, з однієї

сторони, та впорядкувати цей доступ і забезпечити захищеність даних з іншої;

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

- використовувати якісно кращі технології системного аналізу та проектувати оперативне управління на нижній та середній ланках управління виробництвом.

Окрім цього відмітимо, що автоматизація обліку витрат та калькулювання собівартості продукції дозволяє з легкістю впоратися з обробкою даних, керувати міграцією документів.

3.3. Контролінг як методичний інструментарій удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції підприємства

Однією з важливих умов стабілізації економічної системи України та забезпечення її подальшого зростання є створення таких механізмів управління діяльністю суб'єктів господарювання реального сектору економіки, які дають змогу досягти стійкості функціонування і реалізувати економічний потенціал їх повноцінного розвитку. На сьогодні підприємство не може розглядатися поза середовищем функціонування і його розвиток передбачає формування такого механізму управління внутрішніми процесами, який забезпечує не тільки ефективність діяльності, а й постійну взаємодію з цим середовищем з урахуванням перспектив життєздатного і динамічного існування в ньому [31, с. 165].

Збалансований сталий розвиток підприємства передбачає його стабільне й ефективне функціонування в наявних і розширених масштабах, перспективну конкурентоспроможність, фінансову стійкість та інвестиційну привабливість. Можливості такого розвитку визначаються не тільки економічними характеристиками, а й факторами корпоративної соціальної відповідальності і

стратегічної спрямованості підприємства на довгострокову стабільність, розвиток та гармонійне існування в економічному середовищі, природі і суспільстві, які формують довіру інвесторів до компанії та виступають капіталостворюючими факторами "тривалої дії". До них належать: позиціонування підприємства в соціально-економічній системі як центру перетину інтересів значної кількості зацікавлених осіб та побудова його діяльності з урахуванням балансування цих інтересів; соціальна орієнтація й екологічна відповідальність бізнесу; наявність стратегії розвитку та ефективної системи управління, що оперативно й адекватно реагує на зміни у зовнішньому і внутрішньому середовищі.

Відповідно виникає необхідність не просто у виборі нових інструментів і методів менеджменту, а в концептуально новому підході, що позиціонує підприємство в соціально-економічному просторі як центр перетинання інтересів різних суб'єктів та інститутів, цілі діяльності якого - не стільки отриманням власної вигоди, скільки гармонізація з цими інтересами. Одним із сучасних напрямків, що динамічно розвиваються та дозволяють реалізувати такий підхід, є контролінг.

П.Ховарт вважав контролінг функцією підтримки управління шляхом координування процесу планування та інформаційного забезпечення [73]. Послідовники цієї концепції Шмідт, Й. Вебер, А. Зунд вважають, що контролінг – це повна функція всередині системи управління підприємства, яка координує систему виконання переважно за допомогою планів. Контролінг виконує функцію координації. Ця функція охоплює структури всіх управлінських підсистем, всі процеси [73].

Д. Шнайдер вважає, що контролінг не є комплексною координацією всієї системи управління, та обмежує задачі контролінгу тільки координацією складання планів та внутрішнім обліком, що виконує контроль за досягненням планів [21].

Таким чином бачимо, що контролінг - це підсистема менеджменту суб'єкта господарювання, яка забезпечує інформаційну, методичну та

організаційно-технологічну підтримку процесу управління.

Окрім цього, слід також відмітити, що еволюція концепцій контролінгу показує, що в своєму розвитку він проходить стадії від засобу коментування облікової інформації до системи забезпечення стратегічної навігації й управління досягненням цілей, що балансують інтереси підприємства і його навколишнього середовища.

Оцінюючи якість виконання та механізм взаємодії основних функцій управління, як відмічає Т. Одінцова, він забезпечує їх ув'язку та інтеграцію, осмислення, упорядкування і підкорення управлінських процесів загальному вектору розвитку підприємства, дає змогу перевести менеджмент на інший, якісно вищий рівень [31, с. 167].

Слід відмітити, що основною метою організації контролінгу на підприємстві, є, перш за все, налагодження управлінського процесу на досягнення всіх цілей, які постають перед підприємством. У зв'язку із цим, розглядаючи поняття «контролінг», нами розглядається діяльність підприємства, перш за все, як система. У зв'язку із цим, для забезпечення функціонування системи, контролінг наділений такими функціями (рис. 3.12.).

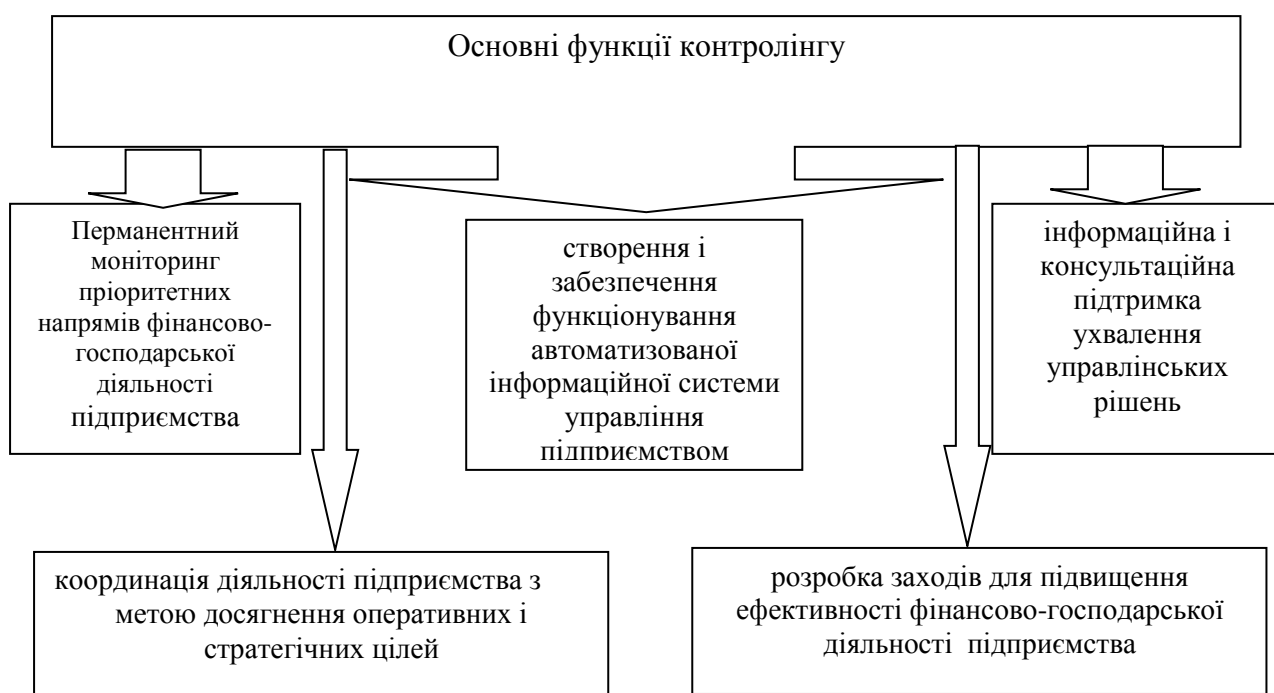


Рис. 3.12. Основні функції контролінгу [13]

Слід також відмітити, що головним та перспективним завданням суб'єкта господарювання є застосування різних підходів системного аналізу, необхідних для ефективного впровадження системи контролінгу (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Застосування різних підходів системного аналізу до впровадження контролінгу на підприємстві [24]

Назва підходу	Сутність підходу
Системний	дозволяє розглянути підприємство як систему і виявити характер проблем: виходу - впровадження контролінгу; процесу - перетворення ресурсів в результат; входу - потребу у впровадженні контролінгу.
Інтеграційний	дозволяє здійснювати дослідження взаємодій елементів системи як по вертикалі, так і по горизонталі.
Комплексний	дозволяє враховувати як внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємства при впровадженні контролінгу.
Маркетинговий	орієнтує систему контролінгу на споживача; забезпечує підприємство всією необхідною для цього інформацією.
Ситуаційний	дозволяє враховувати конкретні ситуації, що впливають на кінцевий результат - впровадження контролінгу.
Поведінковий	дозволяє здійснити підбір команди служби контролінгу; знизити ризики поведінкового характеру колективу при впровадженні контролінгу.
Інноваційний	заснований на вмінні підприємства швидко реагувати на новітні зміни, які диктуються зовнішнім середовищем
Нормативний	вимагає врахування всієї сукупності нормативів при впровадженні контролінгу.

Окрім цього, також потрібно відмітити те, що контролінг як інформаційну систему широко використовують на зарубіжних підприємствах. Займаючи особливе місце у системі обліку, контролінг інформаційно забезпечує прийняття рішень з метою оптимального використання наявних ресурсів, об'єктивної оцінки сильних та слабких сторін діяльності підприємства, а також запобігання кризовим ситуаціям.

Щодо контролінгу витрат і калькулювання собівартості продукції в системі управління, то слід відзначити, що на сучасному етапі розвитку контролінг витрат є новим явищем для більшості українських підприємств. Аналіз економічної літератури свідчить, що немає єдиного підходу до визначення контролінгу витрат та його ролі в процесі прийняття фінансових

рішень менеджментом підприємства. Варто зазначити, що більшість науковців ототожнюють поняття «управління витратами» та «контролінг витрат». У контексті цього розглянемо дані поняття (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Підходи до трактування понять «Контролінг витрат» та «Управління витратами»

Науковець	Точка зору на поняття
И.Б. Гусева	«Контролінг витрат, — методична, організаційна, консультаційна, координаційна та інформаційна підтримка менеджменту в галузі оптимізації витрат (технологія управління затратами)» [13, с. 161]
Т.М. Одінцева	«Контролінг витрат» можна визначити як частину системи контролінгу, що забезпечує інформаційну, методичну та організаційно-координуючу підтримку процесу управління витратами всіх функціональних видів діяльності підприємства, спрямовану на досягнення його основних цілей» [31, с. 107]
М.С. Пушкар	«Контролінг в управлінні витратами - система спрямована на ефективне коригування і синтезування управлінських рішень, націлених на досягнення кінцевих цілей підприємства» [48, с. 191]
К.А. Буханов	«В системі управління витратами під контролінгом розуміється сукупність функцій, яка складається з ряду послідовних кроків, що дозволяють отримувати, контролювати і аналізувати інформацію, необхідну для прийняття рішень щодо регулювання рівня витрат в цілому і по окремих напрямках їх формування» [8, с. 69]
Н.В. Сабліна	«Контролінг в управлінні витратами - відособлена само регуляційна підсистема ефективного загального управління підприємством на основі планування, обліку і аналізу, контролю, координації, інформаційного забезпечення витрат з урахуванням попиту на продукцію, яка виробляється (надані послуги), що забезпечує стійке економічне функціонування підприємства в стратегічному періоді. [51]

Аналіз теоретичних підходів до визначення сутності понять «контролінг витрат» та «управління витратами» свідчить, що вони дещо схожі, проте все ж є різними.

Так, на нашу думку, контролінг витрат - методична, організаційна, координаційна й консультаційна підтримка процесів планування, обліку, контролю й аналізу витрат з метою забезпечення керівників усіх рівнів управління необхідною інформацією для ефективного керування підприємством. У свою чергу, управління витратами — це безпосередні дії, спрямовані на зміну структури витрат та їх оптимізацію.

Слід також відмітити, що процес контролінгу витрат впливає не лише на

управлінські рішення, що пов'язані безпосередньо із здійснення прямих, непрямих, постійних та змінних витрат, а й впливає значною мірою на інші напрямки роботи підприємства. Загалом оптимізація відповідних рішень на основі контролінгу витрат відбувається через використання методів аналізу та вироблення практичних рекомендацій контролером щодо збереження подальшого напрямку роботи підприємства або внесення змін у загальну стратегію.

Зважаючи на це, слід погодитися із думкою Т.Г. Шешукової, що ефективність діяльності суб'єкта господарювання залежить від правильного підбору конкурентних методів контролінгу витрат. Методи контролінгу знаходять своє вираження в сукупності конкретних інструментів, що дозволяють практично реалізувати мету контролінгу [77].

Е.В. Сидоренко з метою спрощення вибору інструментарію контролінгу здійснив його структурування по рівню управлінської ієрархії і горизонту планування діяльності підприємства. Ці критерії мають на увазі приналежність впроваджуваної організацією системи до одного з видів контролінгу - оперативного або стратегічного [56, с. 22].

В. В. Карцева [17] пропонує класифікувати інструменти контролінгу за фазами циклу (облік і аудит, планування, моніторинг, контроль) та ієрархією користувачів інформації при формуванні (з урахуванням трьохрівневої системи управління - макро-, мезо- та мікрорівень).

В. Г. Фалько виділяє базові інструменти контролінгу: облік, планування і бюджетування, аналіз відхилень, система показників, звітність, інвестиційні розрахунки [69].

Аналізуючи думки відомих фахівців щодо контролінгу, можна сформулювати перелік основних інструментів контролінгу витрат і калькулювання собівартості продукції, використовуваного на підприємстві (рис. 3.13.).



Рис. 3.13. Методи оцінювання, аналізу та управління витратами операційної діяльності підприємства [39, с. 59]

В якості основних інструментів стратегічного контролінгу витрат, як відмічає А. Паскалова, виділяють: розрахунок життєвого циклу продукції, таргет-костинг, кайзен-костинг, процесний, функціонально-вартісний розрахунок витрат (метод ABC), нуль-базис бюджетування, аналіз непрямих (накладних витрат), бенч-маркінг. Ключовими інструментами оперативного контролінгу витрат операційної діяльності виступає система директ-костинг та CVP-аналіз [39, с. 60].

Зазначені методи можуть використовуватися всіма суб'єктами господарювання, водночас специфіка їх виробництва буде робити застосування кожного методу більш чи менш ефективним.

Основні результати від впровадження контролінгу витрат та калькулювання собівартості продукції наведено на рисунку 3.14.

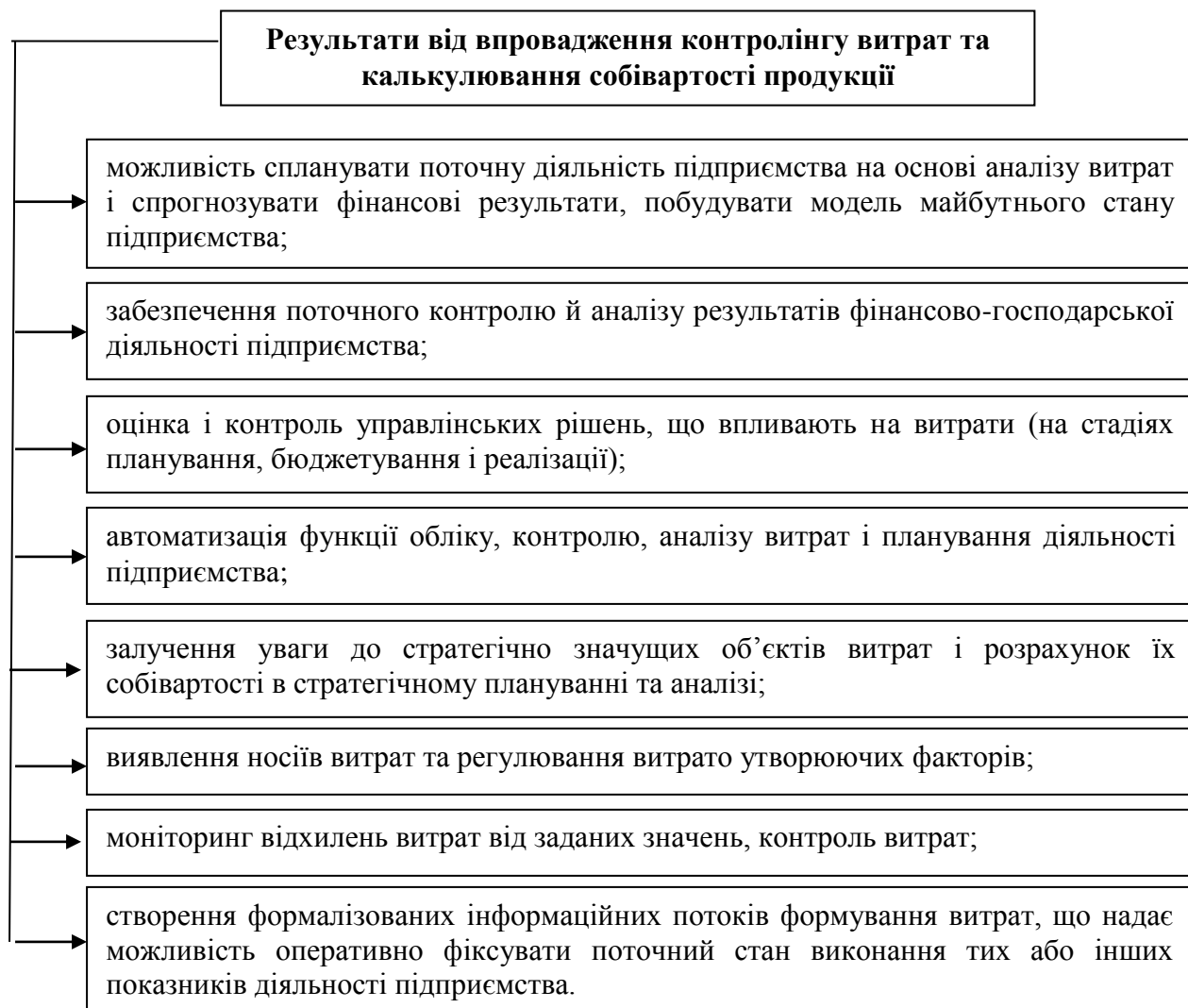


Рис. 3.14. Основні результати від впровадження контролінгу витрат операційної діяльності

Підводячи підсумки відмітимо, що попри те, що склад інструментів кожної складової контролінгу витрат розрізняється, потрібно, щоб вони задовольняли основні його вимоги. Тож, враховуючи проведене дослідження, нами пропонується поділяти методи, які використовуються в контролінгу витрат, на:

- методи, що забезпечують розрахунок собівартості та впливають на її величину ;
- методи, що визначаються характером поставлених завдань контролінгу витрат – методи аналізу, методи планування;

— методи, що забезпечують достовірність даних про витрати та об'єкти витрат – методи контролю;

— методи, що визначаються характером даних (дані планування витрат, дані управлінського обліку витрат, дані аналізу витрат, дані контролю витрат).

Таким чином, можна зробити висновок, що запропонований цілісний взаємодоповнюючий комплекс інструментів (методів) контролінгу витрат сприятиме підвищенню ефективності управління витратами суб'єкта господарювання. Результати запропонованої класифікації інструментів (методів) контролінгу витрат мають безпосередній вплив на реалізацію завдань контролінгу, як на пряму діяльності.

Висновки до розділу 3

Дослідження можливостей удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дає підстави зробити такі висновки:

1. Облік витрат на спиртових заводах за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності дасть змогу контролювати рівень витрат на кожній ділянці роботи, поєднати контроль за рівнем витрат і контроль за діяльністю керівництва певного підрозділу. Це також допоможе одержувати оперативну й достовірну інформацію щодо формування витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності та, поєднавши її, мати чітку картину про резерви економії, джерела зниження собівартості й установлювати ефективну систему стимулювання осіб, відповідальних за результати роботи

2. Запропонована система вдосконалення обліку витрат за допомогою аналітичного кодування рахунків бухгалтерського обліку дозволить підвищити корисність облікової інформації для цілей управління і формування достовірнішого фінансового результату. Вона служитиме платформою для визначення запасу фінансової міцності, рентабельності діяльності як по спиртовому заводу, так і по його окремих структурних підрозділах. Окрім цього, сформовані й закодовані таким чином центри відповідальності можуть виступати елементами системи внутрішнього контролю та аналізу, оскільки

кожний керівник нести персональну відповідальність за величину витрат очолюваного підрозділу й результати його діяльності.

3. Запропонований цілісний взаємодоповнюючий комплекс інструментів (методів) контролінгу витрат сприятиме підвищенню ефективності управління витратами суб'єкта господарювання. Результати запропонованої класифікації інструментів (методів) контролінгу витрат діяльності мають безпосередній вплив на реалізацію завдань контролінгу, як на пряму діяльності.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове бачення шляхів вирішення наукової проблеми, що полягає в удосконаленні обліку витрат калькулювання собівартості продукції у спиртовій промисловості. Це дало змогу сформулювати такі висновки:

1. На порядок формування витрат та на їх облік на спиртових заводах впливають такі технологічні особливості: безперервний технологічний процес із припиненням технологічного циклу для проведення планових ремонтів; незначний асортимент продукції, що виробляється; наявність супутньої продукції; наявність втрат на всіх стадіях процесу виробництва; значна матеріаломісткість продукції; територіальна розпорошеність ринку сировини й однотипність ринку збуту; повна автоматизація процесу виробництва; сезонність заготівлі сировинних ресурсів.

2. Дискусії з приводу розмежування понять «витрати» та «затрати» призводять до невизначеності окремих проблем. Тому, запропоновано у вітчизняній економічній науці використовувати термін «витрати». Поняття «затрати» можна вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць тощо), реальних грошей на придбання товарно-матеріальних цінностей.

3. Проведений аналіз різних точок зору вчених-економістів на сутність поняття «витрати» дав можливість зробити висновок, що під витратами слід розуміти сукупність використаних в процесі операційної діяльності ресурсів у вартісних і натуральних вимірниках, мотивованих цілями отримання прибутку.

4. Витрати спиртових заводів запропоновано класифікувати за такими класифікаційними ознаками: за місцями виникнення; за центрами відповідальності; за статтями калькуляції; за зв'язком з обсягом виробництва; за способом віднесення на продукцію; за ступенем контролю; за залежністю від прийнятих управлінських рішень; за функціями управління; за видами

діяльності; за економічними елементами. Така класифікація витрат дозволить посилити процес виявлення резервів зниження собівартості спирту етилового ректифікованого, підвищити якість інформації про витрати, калькулювати собівартість окремих сортів спирту, розраховувати повну собівартість та собівартість за змінними витратами.

5. Для покращення інформативності калькуляційних статей, на спиртових заводах, запропоновано використовувати додаткову калькуляційну статтю - витрати на утилізацію відходів виробництва. Потреба виокремлення даної статті зумовлена тим, що саме ці витрати збільшують собівартість спирту, зменшують рентабельність виробництва й одночасно сприяють вирішенню питань екології, які нині є чи не найактуальнішими.

6. На Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» для оцінки запасів використовується метод середньозваженої собівартості. Разом з тим, поряд із цим методом запропоновано використовувати метод нормативних витрат. Так, кількісну оцінку придбаної сировини та матеріалів здійснюватиметься за наперед встановленими нормами, а вартісну – з урахуванням їх середньої вартості при надходженні.

7. Встановлено, що недоліком лімітно-забірних карток є те, що при їх застосуванні неможливо здійснювати оперативний контроль за використанням матеріалів у процесі виробництва через запізніле надходження інформації до відповідних менеджерів. Зважаючи на це, для посилення контролю за використанням відпущених у виробництво матеріалів необхідно в лімітно-забірних картках вказувати норму витрачання матеріальних цінностей на одиницю продукції. Видачу ТМЦ зі складу слід здійснювати в межах потреби. Потреба визначається множенням норми витрат на одиницю продукції на денний плановий обсяг випуску продукції. Окрім того, щоденний відпуск та отримання матеріалів повинні підтверджуватися підписами особи, яка відпускає, та особи, яка отримує матеріальні цінності. В сукупності все це дозволить посилити відповідальність керівників виробничих центрів відповідальності за збереження матеріальних цінностей та дозволить оперативно виявляти відхилення, що виникають у виробничому процесі,

причини і винуватців цих відхилень.

8. За результатами дослідження встановлено, що важливим чинником, який суттєво впливає на величину матеріальних витрат на спиртових заводах, є відходи – барда. Незважаючи на те, що самі відходи безпосередньо впливають на результати фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта, в бухгалтерському обліку виробничі відходи відображають тільки як різновид матеріальних ресурсів, а не як окремий об'єкт. Відсутність окремого рахунку для оприбуткування відходів не сприяє ефективності процесу управління ними. Зважаючи на це, для удосконалення відображення інформації про відходи на спиртових заводах запропоновано використовувати рахунок «Вторинні матеріальні ресурси», а до нього – два субрахунки: «Відходи виробництва», «Відходи споживання». Такий підхід дає можливість відображувати на субрахунках особливості утворення вторинних матеріальних ресурсів за видами та однорідними джерелами їх формування.

5. Запропоновано діючу модель аналітичного обліку оплати праці на Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» упорядкувати й удосконалити. З цією метою запропоновано ввести відповідні субрахунки до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 6611 «Розрахунки за нарахованими виплатами»; 66111 «Заробітна плата за окладами і тарифами»; 66112 «Інші нарахування з оплати праці»; 66113 «Виплати за невідпрацьований час»; 66114 «Премії та інші заохочувальні виплати»; 66115 «Комісійні винагороди»; 6612 «Виплати при звільненні»; 6613 «Виплати після закінчення трудової діяльності»; 6614 «Розрахунки за виплатою відпускних». Таке розмежування сприяє чіткому розумінню суті нарахування зарплати, правильному вибору форми, системи та виду витрат на оплату праці.

6. Наявна організаційна структура спиртових заводів, а також технологічні особливості процесу виробництва різних сортів спирту дають можливість при розподілі загальновиробничих витрат як базу розподілу використовувати кошторисний обсяг продукції. Дана база розподілу є об'єктивною, оскільки частка тих чи інших ресурсів у виробництві кожного

сорту спирту приблизно однакова: один декалітр – калькуляційна одиниця для всіх видів спирту, та виробнича потужність підрозділів також виражається у натуральних вимірниках – декалітрах.

7. Для удосконалення обліку загальновиробничих витрат на Новосілівському МПД ДП «Укрспирт» запропоновано схему кодування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Таке кодування рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» підвищить ефективність управління процесом формування витрат за напрямками виробничої діяльності на різних стадіях виробничого циклу, а також забезпечить єдиний підхід до вирішення обліково-управлінських завдань на досліджуваному підприємстві. Запропоноване кодування загальновиробничих витрат створить сприятливі умови для оптимального вибору методів та баз розподілу на спиртових заводах.

8. Проведений в роботі аналіз сучасних підходів калькулювання собівартості продукції показав, що для вирішення проблеми оптимізації витрат необхідний індивідуальний підхід до вибору існуючих методів управління та калькулювання собівартості. Кваліфіковане використання методів управління витратами та калькулювання собівартості продукції спроможне принести позитивні результати, однак для цього потрібно проводити відповідні дослідження. Зокрема потребують вивчення питання вибору критеріїв і послідовності вибору й адаптації обраних методів до конкретних умов діяльності підприємства, за яких переваги методів управління витратами та калькулювання собівартості продукції мають розкритися повною мірою.

9. Встановлено, що облік витрат на спиртових заводах за місцями виникнення і центрами відповідальності дасть змогу контролювати рівень витрат на кожній ділянці роботи, поєднати контроль за рівнем витрат і контроль за діяльністю керівництва певного підрозділу. Це також допоможе одержувати оперативну й достовірну інформацію щодо формування витрат за місцями їх виникнення і центрами відповідальності та, поєднавши її, мати чітку картину про резерви економії, джерела зниження собівартості й установлювати ефективну систему стимулювання осіб, відповідальних за результати роботи

10. Запропонована система вдосконалення обліку витрат за допомогою аналітичного кодування рахунків бухгалтерського обліку дозволить підвищити корисність облікової інформації для цілей управління і формування достовірнішого фінансового результату. Вона слугуватиме платформою для визначення запасу фінансової міцності, рентабельності діяльності як по спиртовому заводу, так і по його окремих структурних підрозділах. Окрім цього, сформовані й закодовані таким чином центри відповідальності можуть виступати елементами системи внутрішнього контролю та аналізу, оскільки кожний керівник нестиме персональну відповідальність за величину витрат очолюваного підрозділу й результати його діяльності.

11. Встановлено, що Новосілівський МПД ДП «Укрспирт», з допомогою автоматизації може вирішити наступні проблеми: створити ефективні людино-комп'ютерні системи прийняття рішень на основі поточних даних; створити реальну інформаційну основу для прийняття ефективних рішень шляхом забезпечення вчасного подання, достовірності та повноти інформації як про внутрішню діяльність, так і про зовнішні фактори, пов'язані з цією діяльністю; проводити ненав'язливий контроль за діяльністю всіх ланок працівників сфери менеджменту, планування їх роботи і вчасної оцінки результатів; спростити доступ до даних інформаційного поля, оскільки це не вимагає спеціальної перепідготовки керівного складу підприємства, з однієї сторони, та впорядкувати цей доступ і забезпечити захищеність даних з іншої; підвищити продуктивність праці як за рахунок прискорення технологічного процесу, так і за рахунок швидкості та гнучкості переналадки на нові види виробів і нові режими операцій; використовувати якісно кращі технології системного аналізу та проектувати оперативне управління на нижній та середній ланках управління виробництвом. Окрім цього, автоматизація обліку витрат та калькулювання собівартості продукції дозволяє з легкістю впоратися з обробкою даних, керувати міграцією документів.

12. Запропонований цілісний взаємодоповнюючий комплекс інструментів (методів) контролінгу витрат сприятиме підвищенню ефекти-

вності управління витратами суб'єкта господарювання. Результати запропонованої класифікації інструментів (методів) контролінгу витрат діяльності мають безпосередній вплив на реалізацію завдань контролінгу, як на пряму діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Асаул А.Н., Старовойтов М.К., Фалтинский Р.А. Управление затратами в строительстве. СПб: ИПЭВ, 2009. 392 с.
2. Биховець С.О. Організація первинного обліку витрат незавершеного виробництва на підприємствах текстильної промисловості. Економічний простір. 2008. № 18. С. 215-224.
3. Білуха М.Т. Основи наукових досліджень : підручник. К. : Вища шк., 1997. 271 с.
4. Бруханський Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. Тернопіль : Крок, 2014. Вип. 2. С. 13-16.
5. Бруханський Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру. Інноваційна економіка. 2012. № 8. С. 267-270.
6. Бруханський Р. Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку. Інноваційна економіка. 2014. № 4. С. 310-313.
7. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. URL: eztuir.ztu.edu.ua/3109/1/2.pdf (дата звернення: 16.08.2019)
8. Буханов К.А. Контроллинг в системе управления затратами. Научно-технический вестник Санкт-Петербургского государственного университета информационных технологий, механики и оптики. № 12. 2004. С. 69-70.
9. Васильева Л. И., Булдаева Т. С. Учет вторичных ресурсов промышленного предприятия. Бухгалтерский учет. 1989. № 4. С. 33-37.
10. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. 5-е изд., стер. – Москва. : Омега-Л, 2006. 576 с.
11. Височан О. С., Н. І. Мигаль Види загальновиробничих витрат та їх місце в сукупності витрат підприємства. Збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції (м. Одеса, 24-25 січня 2014 р.) /

ГО «Центр економічних досліджень та розвитку». У 3-х частинах. О. : ЦЕДР, 2014. ч. 3. С. 12-15.

12. Войтенко Т., Вороная Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві. Х. : Фактор, 2005. 266 с.

13. Гусева И.Б. Методологические аспекты формирования системы контроллинга затрат. *Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. Спец.-вип., присвяч. Міжнар. наук.-практ. конф. «Контролінг у бізнесі: теорія і практика»*. К.: Вид-во КНЕУ, 2008. 512 с.

14. Гуцайлюк З. В. Учет и контроль производственных отходов. М. : Финансы и статистика, 1990. 79 с.

15. Давидович І. Є. Управління витратами: навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2011. 320 с.

16. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебный комплекс [для студентов вузов]; пер. с англ. [В.Н. Егорова.]. 6–е изд. М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2007. 1423 с.

17. Карцева В.В. Систематизація інструментарію контролінгу на підприємстві: теоретичний аспект. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. 2010. № 1. С. 118-127.

18. Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Хлапьянов Л. Ю., Макухін Г. А. Управління затратами підприємства : монографія. Київ : Лібра, 2007. 320 с.

19. Кольцова Т. А. О системе учета затрат по центрам ответственности. URL: http://www.ttiel.ru/files/img7/3_2012.pdf#page=166 (дата звернення: 02.09.2019)

20. Кондрашова Т. М., Коршуневська Г. В. Удосконалення системи управління витратами на підприємствах України за допомогою калькулювання. *Економіка Крима*. 2011. № 2 (35). С. 282-287.

21. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Д. Шнайдер, Е.А.Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; под ред. Н.Г. Данилочкиной. М.: Аудит,ЮНИТИ, 1998. 279 с.

22. Концептуальна основа фінансової звітності. URL:

http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення: 15.08.2019)

23. Лаврик У. В., Бондик К. Ю. Сучасні підходи до управління витратами промислових підприємств. Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. 2013. Вип. 24. С. 360-369.

24. Лозовицький Д. С. Контролінг. Львів : Вид-во ЛьвДУВС, 2012. 310с.

25. Михайлова Т.П. Оцінка чинної системи формування собівартості продукції. URL: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tiru/2009_28_3_34.pdf (дата звернення: 27.08.2019)

26. Муляр Т. С. Витрати підприємства як основний об'єкт управління в системі контролінгу. Наукові читання – 2017 : наук.-теорет. зб. / ЖНАЕУ, Наук.-інновац. ін-т економіки та агробізнесу. Житомир : ЖНАЕУ, 2017. Т. 3. С. 136–140.

27. Мякота В. Собівартість продукції: від випуску до реалізації. [2-ге вид., перероб. і доп.]. Х. : 2006. 268 с.

28. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник [для студентів вищих навчальних закладів]. Київ : Книга, 2004. 544 с

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Із змінами внесеними наказами Мінфіну від 27.06.2013 р. №627 від 08.02.2014 р. №48. URL: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx> (дата звернення: 15.08.2019)

30. Нормування виходів етилового спирту при переробці крохмалевмісної і цукровмісної сировини в спиртовій галузі та методика визначення залишків сировини а незавершеному виробництві : інструкція [затверджено департаментом з питань адміністрування акцизного збору і контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів ДПА України 30 квітня 2004 року].

31. Одінцева Т. Контролінг у забезпеченні збалансованого сталого розвитку підприємств і перспективи його розвитку в Україні. Вісник ТНЕУ. – 2013. №. 1. С. 165-174.

32. Очеретько Л. М., Багрій К. О. Удосконалення обліку витрат на оплату праці. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 23. С. 67-71.
33. Паламарчук, В. П. Янович, І. М. Купчук Обґрунтування технології та обладнання для попередньої обробки крохмалевмісної сировини при виробництві спирту. Вібрації в техніці та технологіях. 2013. № 4. С. 112-116.
34. Палій В.Ф. Організація управлінського обліку. М .: Бератор-Пресс, 2006. 224 с.
35. Палюх М., Скирпан О. Нові підходи до організації обліку на підприємствах агропромислового виробництва. Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. Тернопіль, 2010. Вип. 6. С. 135-137.
36. Палюх М., Хомин П. Контролінг як складова підготовки менеджерів зі стратегічного управління. Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. 2007. № 21. С. 226-229.
37. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. Тернопіль : Астон. 2005. 288 с.
38. Пархоменко В.М. Організація аналітичної роботи щодо оптимізації витрат на управління якістю продукції. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 1(16). С. 206-218.
39. Паскалова А. Зміст контролінгу витрат та його роль у прийнятті фінансових рішень. Ринок цінних паперів України. 2012. № 7. С. 57-63.
40. Пилипенко А. А., Дзьобко І. П., Писарчук О. В. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань : монографія. Харків. : Вид. ХНЕУ, 2011. 344 с.
41. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://minrd.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/kodeksi/53771.html> (дата звернення: 23.08.2019)
42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <http://buhgalter911.com> (дата звернення: 15.08.2019)
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові

витрати". URL: <http://buhgalter911.com> (дата звернення: 15.08.2019)

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». URL: www.zakon.nau.ua. (дата звернення: 20.08.2019)

45. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие. – СПб: Питер, 2007. – 416 с.

46. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/> (дата звернення: 15.08.2019)

47. Проскурня С. С., Голуб Н. О. Методичні аспекти управління витратами на підприємствах. Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси . 2013. Вип. 10(4). С. 156-160.

48. Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг - інформаційна підсистема стратегічного менеджменту. Тернопіль: Карт-бланш, 2004. 370 с.

49. Ринок спирту та алкогольних напоїв. URL: <http://www.ukrexport.gov.ua> (дата звернення: 02.08.2019)

50. Рогачова С.Л. Проблеми автоматизації обліку на підприємстві URL: http://www.mnau.edu.ua/files/02_02_01_10/rogachova/2012-rogachova-paop.pdf (дата звернення: 12.09.2019)

51. Сабліна Н.В., Прохорова В. В. Контролінг в управлінні витратами підприємств : монографія. Укр. держ. акад. залізн. трансп. Х.: УкрДАЗТ, 2010. 263 с.

52. Салманова А. Групування витрат собівартості спиртової продукції за статтями калькуляції. *Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи*. Матеріали Національної науково-практичної конференції. (м. Тернопіль, 7 листопада 2019 р.). Тернопіль, ТНЕУ, 2019. С. 420-421.

53. Саченок Л.І., Кульков Ю.А., Зелінська О.Л. Удосконалення обліку відходів сировини при виробництві продукції. Вісник СевНТУ. 2012. № 130. С. 216-219.

54. Серединська В. М., Загородна О.М., Спільник І.В. Аналіз системи нормування праці на підприємстві. Економічний аналіз : зб. наук. праць.

Тернопіль, 2015. Т. 19, № 2. С. 136-147.

55. Серьогін С.М. Підвищення конкурентоспроможності продукції – пріоритетний розвиток галузі. Харчова промисловість. 2007. № 1. С. 38-40.

56. Сидоренко Е.В. Методический инструментарий контроллинга затрат газотранспортных предприятий. *Нефть и газ Западной Сибири* : материалы Междунар. науч.-техн. Дополнение. Тюмень : ТюмГНГУ, 2013. С. 20 - 26.

57. Сидоренко Р.В. Класифікація центрів відповідальності. Економічний форум. 2012. Випуск 2. С. 308-314.

58. Скригун Н. П., Цимбалюк Л. Г., Черноус Л. В. Класифікація витрат та її практичне значення в системі управління витратами. Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. Наук. пр. Дніпропетровськ : ДНУ, 2008. – Вип. 238. Т. I. С. 148–155.

59. Сльозко Т. М., Сіра Ю. В., Шморгун Н. П. Місце обліку у системі управління витратами. Вісник Хмельницького національного університету. 2012. № 2, Т.1. С. 100–103.

60. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: КНЕУ, 2000. 578 с.

61. Спільник І. Сутність обліку та актуальність вивчення його історії Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 166-169.

62. Спільник І.В., Палюх М.С. Бухгалтерський облік в умовах цифрової економіки. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2019. Випуск 1-2. С. 83-96.

63. Спільник І.В., Палюх М.С. Система обліку і звітності в умовах цифрових трансформацій. Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи. Матеріали Національної науково-практичної конференції. (м. Тернопіль, 7 листопада 2019 р.). Тернопіль, ТНЕУ, 2019. С.194-196.

64. Справочник по производству спирта. Сырье, технология и теххимконтроль / [В.Л. Яровенко, Б.А. Устинников, Ю.П. Богданов, С.И. Громов]. – М.: Легкая и пищевая пром-сть, 1981. – 336 с.
65. Сушарик Я.А. Поняття класифікації в обліку витрат. URL: http://ic.faaf.org.ua/Zb_Tez_conf (дата звернення: 17.08.2019)
66. Труш В. Є., Чебан Т. М., Стефанович Н. Я. Управлінський облік : навч.-метод. посібник для студентів вищих навч. закладів. Киев : Кондор, 2007. 296 с.
67. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2006. 120с.
68. Управління витратами : навч. посібн. [М.Г. Грещак, В.М. Гордієнко, О.С. Коцюба та ін.] / за заг. ред. М.Г. Грещака. К. : Вид-во КНЕУ, 2008. 264 с.
69. Уткіна Ю. М., Жуган Н. О. Управління витратами на підприємстві. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2014. № 45. С. 187-191.
70. Фалько С.Г. Контроллинг для руководителей и специалистов. М. : Финансы и статистика, 2008. 272 с.
71. Фаріон В. Я. Особливості діяльності підприємств спиртової промисловості та їх вплив на побудову обліку і аналізу витрат. Вісник Сумського національного аграрного університету. 2009. Серія «Фінанси і кредит». № 2. С. 156–164.
72. Фаріон В.Я. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. 2013. Вип. 1 (49). Економічні науки. С. 44-47.
73. Фаріон В.Я. Облік витрат операційної діяльності та формування собівартості продукції у спиртовій промисловості : дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. 243 с.
74. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. пер. с нем.; под ред. и с предисл. Турчака А. А., Головача Л. Г., Лукашевича М. Л. М. : Финансы и статистика, 1997. 800 с.

75. Хижняк М.І., Цьонь Н.І. Спиртова барда як цінна кормова добавка й органічне добриво у сільському господарстві. Рибогосподарська наука України. 2010. № 2. С. 122-130.

76. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : монографія. Тернопіль : Екон. думка, 2004. 349 с.

77. Хоружий Б.В., Слободян Н.Г. Сучасний стан та стратегічні орієнтири спиртової промисловості України. Науковий вісник Херсонського державного університету. Економічні науки. Випуск 4. 2014. С. 80-83.

78. Шешукова Т.Г., Гуляева Е.Л. Теория и практика контроллинга : учеб. пособ. М. : Финансы и статистика; ИНФРА-М, 2008. 176 с.

79. Янчева Л. М., Ільченко М.О. Витрати: дефініції визначення та класифікація. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2011. С. 31-37.

80. Ясінська А. І., Подольчак Н. І.. Методологія та організація системно-орієнтованого управління витратами підприємства для прийняття управлінських рішень. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку : [збірник наукових праць]. Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2012. С. 161-171.

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки та менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення агропромислового
бізнесу

САЛМАНОВА Анна Алісахівна

Особливості обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємстві спиртової галузі./Peculiarities of cost accounting and costing of products at the enterprise of alcohol industry.

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітньо-професійна програма «Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу»

Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Д О Д А Т К И

Тернопіль – 2019