МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

3-6.1
20.11.23

Станіслав Станіславович Баранов

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

Науковий керівник
к.е.н., доц. Микола ГОРОДИСЬКИЙ
_____
(підпис)

Рецензент
д.філос. Дмитро ЗАХАРОВ
_____
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
_____
(підпис)

Житомир
2023 р

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність витрат як об’єкта обліку та аудиту …….. 7

1.2. Оцінка та визнання витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку…… 15

1.3. Класифікація витрат для потреб обліку та аудиту…….. 23

РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку витрат підприємства……. 32

2.2. Відображення витрат підприємства на рахунках бухгалтерського обліку…….. 38

2.3 Організаційно-методичні аспекти аудиту витрат підприємства….. 49

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Стратегічний управлінський облік як складова обліково-аналітичної системи управління витратами…… 56

3.2. Удосконалення стратегічного планування на підприємстві…….. 61

РОЗДІЛ 4. ПРОФЕСІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ ВИКЛАДАЧА У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ

4.1. Професія викладача закладів вищої освіти…….. 71

4.2. Розробка опорного конспекту до лекції «Принципи організації бухгалтерського обліку на підприємстві»……... 75

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Визначення фінансового результату діяльності підприємства охоплює порівняння отриманих доходів і понесених витрат. Розмір витрат виступає ключовим показником для оцінки ефективності операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, визначаючи його функціонування та фінансовий стан.

Запитання, які залишаються невирішеними в наукових дослідженнях теоретичного та практичного аспектів фінансового та управлінського обліку витрат, свідчать про різноманітність підходів. Однією з актуальних проблем, яка потребує уваги та детального розгляду, є відсутність узгодженого та спільного тлумачення поняття "витрати" як економічної категорії. Це відкриває можливість для подальшої конкретизації та розвитку термінологічного апарату теорії управлінського обліку та контролю, зокрема, уточнення суті категорій "витрати" та "внутрішній контроль витрат".

Методи обліку та калькулювання витрат, їх взаємозв’язок є предметом досліджень та дискусій вітчизняних науковців, таких, як: професор Ф.Ф. Бутинець, професор В.Б. Івашкевич, професор С.Ф. Голов, Є.Ю. Воронов, академік М.Г. Чумаченко, доктор економічних наук В.Ф. Палій, доцент М.І. Скрипник, І. Білоусова, К. Радченко, П.С. Безруких та інші. Питанню класифікації витрат і методів їх обліку присвячено останні публікації спеціалістів-дослідників І.Є. Давидовича, О.О. Довжика, Ю.П. Майданевич, Т.В. Модвінцевої, К.В. Худоби.

Мета і задачі дослідження. Дослідження спрямоване на аналіз теоретичних та практичних аспектів обліку та аудиту витрат підприємства з метою визначення можливостей для покращення загальної діяльності підприємства. Для досягнення цієї мети визначено та реалізовано такі завдання:

- розкриття економічної сутності витрат як об'єкта обліку та аудиту;

- аналіз особливостей оцінки та визнання витрат згідно з національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку;

- дослідження науково обґрунтованої класифікації витрат для обліково-

го та аудиторського використання;

- опис процедур документування операцій, синтетичного і аналітичного обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах;

- розгляд організаційно-методичних аспектів аудиту витрат на підприємстві;

- висвітлення особливостей стратегічного управлінського обліку як частини обліково-аналітичної системи управління витратами;

- визначення та обґрунтування основних напрямків удосконалення обліку та аудиту витрат на сільськогосподарських підприємствах.

Предмет і об’єкт дослідження. Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні засади обліку та аудиту витрат досліджуваного підприємства. Об’єктом дослідження є процес обліку та аудиту витрат.

Методи дослідження. Дослідження проводилося за допомогою загальнонаукових та спеціалізованих методів пізнання. Використовувалися методи індукції та дедукції для збору, систематизації та обробки інформації, що стосується розкриття змісту та сутності витрат як об'єкта обліку та аудиту. Метод групування використовувався для класифікації витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці. Крім того, використовувалися методи аналізу, синтезу, порівняння та логічного аналізу для теоретичних узагальнень напрямків удосконалення обліку та аудиту витрат підприємства. Табличний та графічний підходи застосовувалися для ілюстрації отриманих результатів у ході дослідження.

Інформаційною базою дослідження слугували первинна документація, реєстри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, а також статистичні матеріали від Держкомстату України. У процесі дослідження використано дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження викладені в IV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу» 09-10 листопада 2023 р. *(додаток А)*.

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 4 розділів, висновків, списку використаної літератури. Загальний обсяг роботи складає 93 сторінки. Магістерська дипломна робота містить 10 таблиць, 23 рисунки, спи-

сок літератури включає 63 найменування.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність витрат як об’єкта обліку та аудиту

Кожне підприємство зводить свою діяльність до отримання певного результату – прибутку чи збитку. Облік доходів та витрат повинен відображати достовірні дані про досягнутий рівень виробництва для прийняття необхідних управлінських рішень щодо використання засобів та предметів праці для об’єктивної оцінки діяльності. Законодавчі акти регулюють діяльність суб’єктів господарювання у фінансовій, трудовій та господарській сферах, відповідно, облік витрат та доходів підпорядковується чотирирівневій системі документів (рис. 1.1).

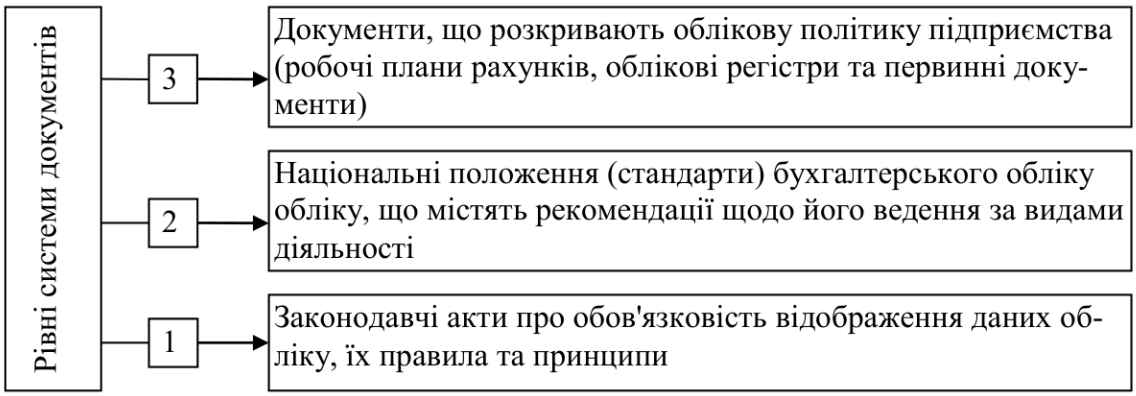


Рис. 1.1. Система рівнів документального забезпечення обліку доходів і витрат діяльності

Джерело: [3, с. 11]

Аналіз діючої нормативно-правової бази щодо обліку доходів і витрат дозволив сформувати її певну класифікацію за такими ознаками: видами; рівнями; місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; обов’язковістю виконання (рис. 1.2).

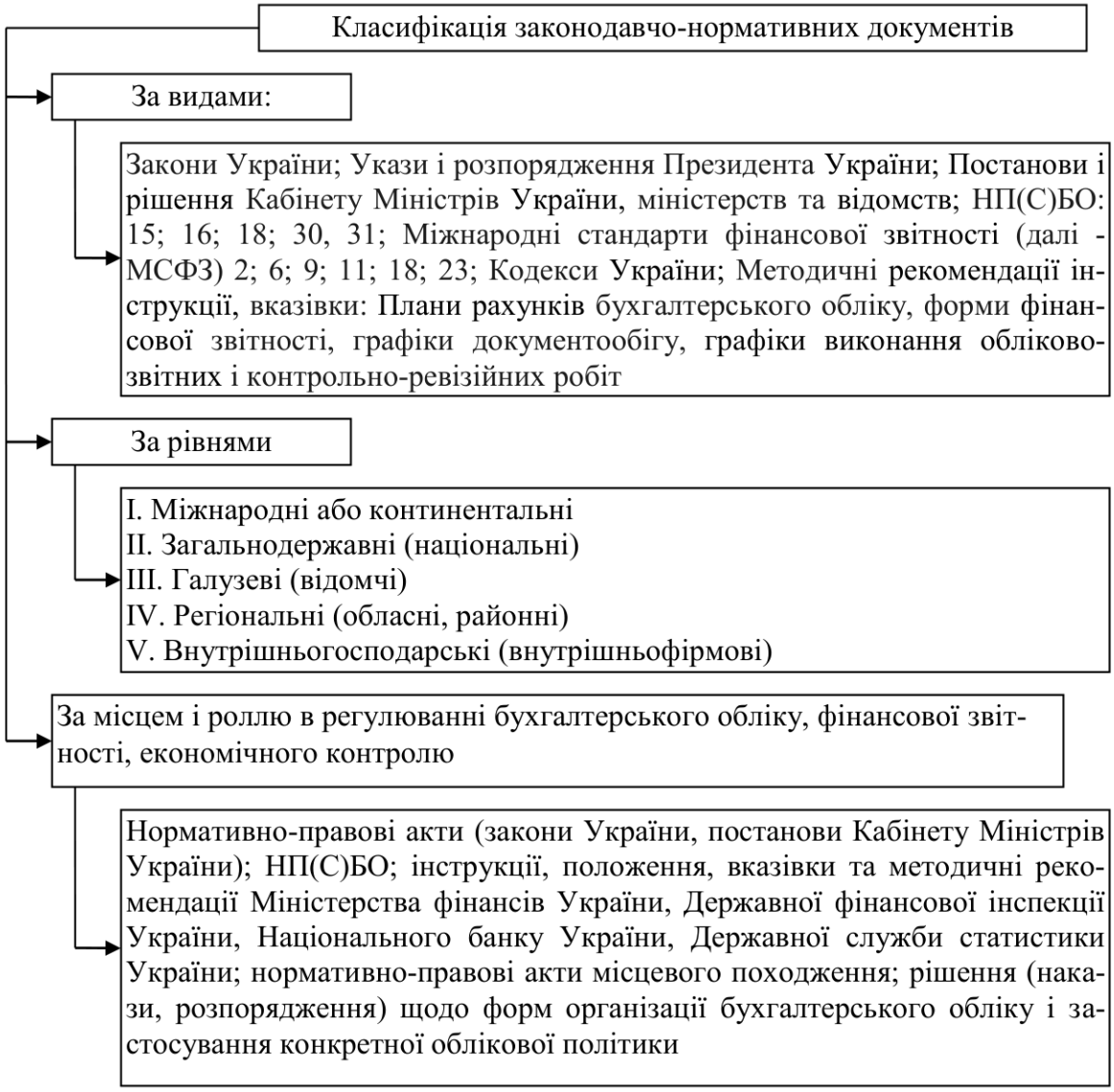


Рис. 1.2. Класифікація законодавчо-нормативної бази з обліку витрат та доходів діяльності

Джерело: [3, с. 12]

Отже, огляд нормативно-правової бази з обліку доходів і витрат довів, що основними законодавчими актами та нормативними документами є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Податковий кодекс України; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі - ННП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі - НП(С)БО) 15 «Дохід»; НП(С)БО 16 «Витрати»; НП(С)БО 17 «Податок на прибуток»; Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі - МСБО) 1,12,18,23 та 41; Концептуальна основа фі-

нансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» фінансовий результат звітного періоду визначається шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Надалі доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Податковий кодекс України передбачає: визнання витрат та доходів з метою оподаткування; отримання пільг; встановлення складу витрат операційної діяльності та інших витрат.

НП(С)БО 16 «Витрати» встановлено операції, які є виключенням при визнанні доходів і витрат (рис. 1.3).

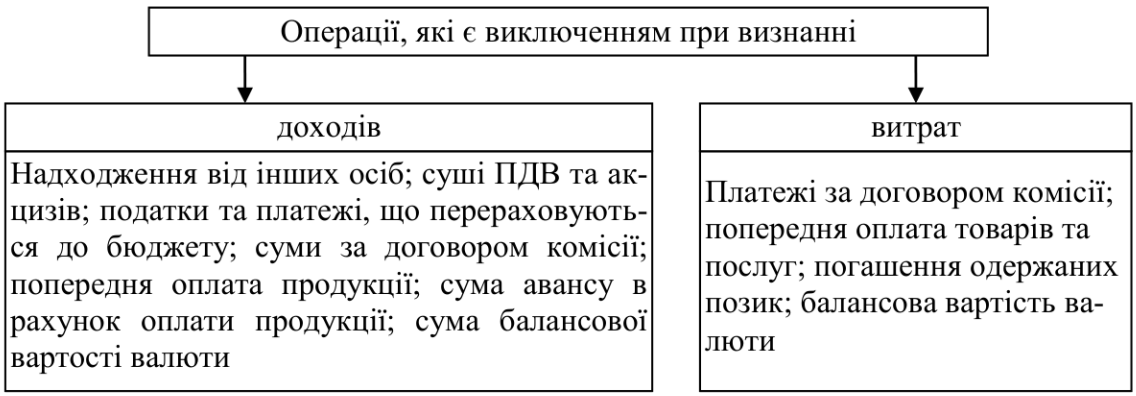


Рис. 1.3. Операції, які не визнаються доходами та витратами

Джерело: [3, с. 12]

Характеризуючи МСБО 1 «Подання фінансової звітності», слід виділити, що підприємства повинні подавати усі статті визнаних доходів та витрат за нормативний період за певними формами, а саме: у єдиному звіті про прибутки та збитки; у двох звітах: звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий звіт про прибутки та збитки) та другому звіті, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про сукупні доходи).

Провівши огляд нормативно-правової бази з обліку доходів і витрат, наведемо порівняльну характеристику визнання, класифікації та оцінки витрат і доходів за МСБО та НП(С)БО (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Порівняльна характеристика визнання, класифікації та оцінки витрат за МСБО та НП(С)БО

Ознака	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку	Вітчизняний стандарт бухгалтерського обліку
	МСБО 18 «Дохід»	НП(С)БО 15 «Дохід»
1	2	3
Визнання витрат	Одночасне визнання доходів та витрат від певних операцій чи подій. Витрати визначаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для якого вони були здійснені; у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Склад витрат операційної діяльності	Собівартість реалізації; витрати на збут; адміністративні витрати; інші витрати	Матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати
Оцінка витрат	Визнання оцінки проводять у звіті про прибутки та збитки. У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації	Витрати визначають, якщо вони можуть бути достовірно оцінені. У НП(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому взятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат
Класифікація та групування витрат	Діючою є загальноприйнята практика розмежування у звітності статей витрат, які виникають в процесі звичайної діяльності та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються за видами діяльності, від якої вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. Виділяють прямі, непрямі витрати, змінні і постійні, одноелементні і комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні витрати

Джерело: [3, с. 13]

Суттєвих відмінностей між національними та міжнародними стандартами з приводу витрат підприємства за даними табл. 1.1 не виявлено. Деякі аспекти обліку доходів та витрат за міжнародними стандартами не висвітлюються у НП(С)БО, тому практичне застосування стандартів дещо відрізняється від

прийнятих на міжнародному рівні. МСБО, так само як і НП(С)БО, описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах, та не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку.

Фінансовий та управлінський облік є підсистемами облікової системи підприємства, до якої також входять первинний облік, податковий та статистичний. Всі види обліку тісно пов'язані між собою інформаційними канали передачі даних. У всіх видів обліку єдина мета – створювати інформацію, незалежно від того, які об'єкти обліку, завдання та особливості того чи іншого виду. Всі види обліку діють неізольовано, а доповнюють один одного, таким чином, створюючи єдину інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.

Первинний облік є основою для всіх видів обліку і надає інформацію, що використовується для складання фінансової, управлінської, податкової та статистичної звітності. Фактично первинний облік – це облік основних процесів, зокрема, облік процесу виробництва продукції та її реалізації, в результаті чого визначається загальна сума витрат. В фінансовому обліку обліковуються фактичні витрати співставляють з отриманими доходами та визначають фінансовий результат діяльності підприємства, кінцевою метою чого є складання фінансової звітності. В підсистемі управлінського обліку формується інформація про витрати для потреб прогнозування, планування та контролю.

Виходячи з вище викладеного та проведеного дослідження практики ведення бухгалтерського обліку на промислових підприємствах в сучасних умовах господарювання вважаємо, що на підприємстві діє єдина інтегрована облікова система, що поділена на підсистеми залежно від завдань облікової інформації рис. 1.4.

Завданням управлінського обліку є складання звітності, забезпечення необхідною інформацією власників, керівників та менеджерів, яка сприятиме досягненню стратегічних цілей розвитку підприємства. Проте взаємодія фінансового та управлінського обліку відбувається на підставі комплексного використання первинної інформації та доповнення інформації одного виду обліку іншим.

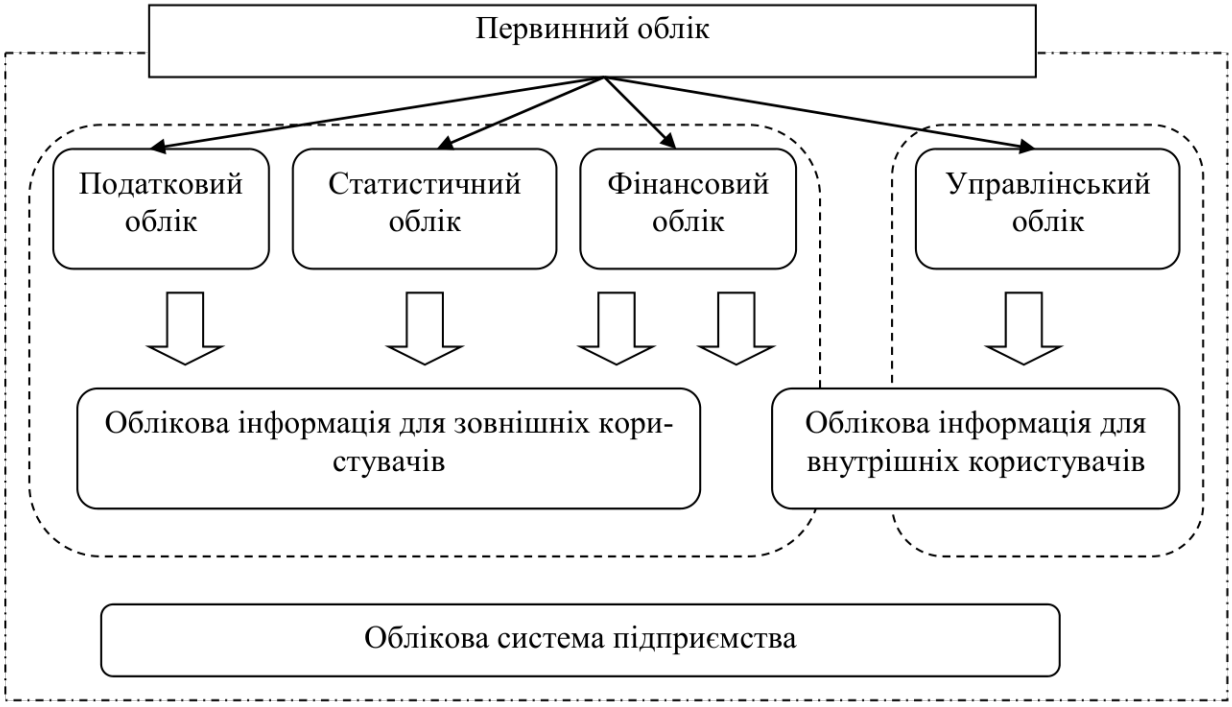


Рис. 1.4. Облікова система підприємства (взаємозв'язок між підсистемами)

Джерело: [31, с. 11]

Фінансовий та управлінський облік витрат (витрат виробництва, собівартості продукції) повинні доповнювати один одного, розвиватися та удосконалюватися у взаємозв'язку, виконуючи найбільш повно, ефективно та якісно завдання та функції, характерні для кожного з них, з метою надання повної, оперативної, своєчасної та достовірної інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам.

Вважаємо за доцільне розглянути сутність витрат підприємства.

Вагомий внесок у розвиток знань про витрати зробили праці класиків політекономії А. Сміта та Д. Рікардо. Засновник англійської класичної школи політичної економії Адам Сміт під витратами виробництва розумів заробітну плату, прибуток і ренту та вперше застосував поняття абсолютних витрат [59, с. 153]. При цьому Давид Рікардо відповідно говорив: «Під витратами я незмінно розумію заробітну плату і прибуток. У витратах виробництв не закладається рента». Він також зазначав, що у вартість виробленої продукції повинна входити не лише праця, яка затрачена на її виробництво, але й засоби виробни-

цтва. Вагомий внесок Рікардо полягає у розробленні теорії порівняльних витрат.

Таблиця 1.2

Сучасне трактування поняття «витрати»

Поняття	Англійське походження	Характеристика
Видатки (вартість)	cost	Грошовий вимірник ресурсів підприємства, що використовується з будь-якою метою (наприклад, закупівля за наявні кошти або в кредит)
Затрати	expenditure	Оцінене в грошовому вираженні споживання виробничих факторів з метою виготовлення і збуту продукції та підтримки роботоздатності підприємства (дорівнюють вартості всіх ресурсів підприємства в цьому періоді)
Витрати	expense	Являють собою розподілені по періодах видатки, що впливають на результати господарської діяльності, грошова оцінка яких відповідає основним розпорядженням про складання звітності (зумовлені вибуттям ресурсів і зменшенням нерозподілених прибутків підприємства)
Виплати	disbursement	Пов'язані з оплатою ресурсів підприємства грошовими коштами

Джерело: [25, с. 204]

На початку XX ст. розвиток поняття «витрати» характеризується використанням виробничої функції, основна ідея якої полягала у визнанні того, що економіка функціонує за принципом порівняння витрат та результатів, з визначення витрат як суми постійних і змінних витрат на придбання факторів виробництва.

В останні роки набуває популярності теорія трансакційних витрат, яка є результатом праці неоінституціалістів. До трансакційних витрат відносять витрати обігу, тобто витрати, пов’язані з реалізацією продукції (реклама, маркетингові витрати тощо). Поняття таких витрат введено в економічний обіг американським ученим Р. Коузом [44, с. 16].

Ряд нових концептуальних підходів до трактування витрат формується наприкінці XIX століття.

Таблиця 1.3

Взаємозв'язок між поняттями «виплати», «витрати» та «затрати»

Виплати періоду
виплати, які ніколи не впливають на успіх (виплати зараз, витрати ніколи) виплати, котрі лише в більш пізній період впливають на успіх (виплати зараз, витрати пізніше) виплати, які в ранні звітні періоди впливають на успіх (виплати зараз, витрати раніше) + виплати ранніх періодів, котрі в поточному періоді впливають на успіх (витрати зараз, виплати раніше) + виплати майбутніх звітних періодів, які в поточному періоді впливають на успіх (витрати зараз, виплати пізніше)
= Витрати періоду
- нейтральні витрати: а) позавиробничі витрати (наприклад, витрати на утримання адміністрації) б) надзвичайні витрати (наприклад, збитки від пожежі) в) витрати, що не відносяться до періоду (наприклад, податкові доплати) = Цільові витрати + додаткові затрати (калькуляційні затрати: калькуляційна заробітна плата) + інші затрати (різниця між амортизаційними відрахуваннями і балансовими списаннями на обладнання або зменшення вартості у зв'язку зі зносом)
= Затрати за період

Джерело: [25, с. 205]

Для можливості ведення обліку на різних ділянках виробництва підприємства в системі управлінського обліку доречно розрізняти такі три пари понять:

Виплати ⟷ *надходження*

витрати ⟷ *доходи*

затрати ⟷ *випуск*

Виходячи з цього, різниця між надходженнями і виплатами утворює фінансове сальдо. Це показник, що відповідає змінам в сумах касової готівки та засобів на рахунках, а також у дебіторській і кредиторській заборгованості, тобто є індикатором ліквідності підприємства.

У свою чергу, різниця між доходами та витратами формує річний профіцит (прибуток) або річний дефіцит (збиток) і відображається у звіті про фінансові результати діяльності підприємства. Тобто, доходи та витрати є складовими фінансової стабільності підприємства за певний період.

1.2. Оцінка та визнання витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

Методологічні засади формування у фінансовому обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності диктує НП(С)БО 16 “Витрати”. Так, зокрема для обліку витрат важливе значення має перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), які відповідно до п. 11 НП(С)БО 16 господарюючі суб’єкти встановлюють самостійно. При цьому вказаний пункт визначає, що до виробничої собівартості належать: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені витрати.

Незважаючи на зміни, що відбулися у 2011 році щодо загальновиробничих витрат, ці правила залишаються незмінними. Отже, їх включають до виробничої собівартості як у фінансовому обліку, так і податкових розрахунках, як цього вимагає п. 138.8 Податкового кодексу України (далі - ПКУ).

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат (основну та додаткову заробітну плату загальновиробничого персоналу і відрахування на соціальні заходи; витрати на водопостачання для технологічного процесу; витрати на енергозабезпечення технологічного процесу тощо) суб’єкти господарювання відповідно до п. 16 НП(С)БО 16 також установлюють самостійно.

Потрібно врахувати, що на облік витрат впливає також обрана база розподілу витрат. Так, змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об’єкт витрат (рахунок № 23 “Виробництво”) із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з “фактичної” потужності звітного періоду. Постійні витрати – на кожен об’єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) за “нормальної” потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу “собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг” (рахунок № 90 “Собівартість реалізації”) у

період їхнього виникнення.

Оскільки для цілей визначення податкової собівартості загальновиробничі витрати теж підлягають розподілу між виробничою собівартістю та собівартістю реалізації, то визначення адекватної бази розподілу є доцільним питанням і для податкових розрахунків.

Як відомо, з 01.04.2011 р. набрав чинності та діє вже протягом півтора року Розділ ІІІ "Податок на прибуток підприємств" ПКУ, який передбачає зміни у визначенні прибутку до оподаткування. Так, зокрема, такі зміни передбачені щодо складу витрат, які враховують при обчисленні об'єкта оподаткування. Редакція податкового кодексу спрямована на максимальне зближення класифікацій витрат фінансового обліку та податкових розрахунків. Однак, незважаючи на такі спроби, структура витрат у частині формування собівартості продукції, що подає ПКУ, має певні відмінності у порівнянні з фінансовим обліком.

До вступу у дію Розділу ІІІ ПКУ, валові витрати відображали за правилом першої події, як цього вимагав ЗУ "Про оподаткування прибутку підприємств". На сьогодні, ПКУ не тільки виключає поняття "валові витрати" та замінює його на "витрати, що враховуються при обчислені об'єкта оподаткування", а й трактує, що відповідно до п. 138.4 "витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконаних робіт, надання послуг" та інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей (п. 138.5). Тобто можна стверджувати, що діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат.

Таким чином, до складу собівартості, відповідно до ПКУ, зараховують усі витрати, які прямо пов'язані із виробництвом таких товарів, виконанням робіт, наданням послуг, тоді як у фінансовому обліку, відповідно до НП(С)БО 16 "Витрати", у виробничу собівартість включають змінні загальновиробничі і постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Отже, відповідно до правил ПКУ, спочатку усі загальновиробничі витрати обліковували у складі “інших витрат” згідно з п. 138.10.1. Ці витрати відразу у період здійснення потрапляли до затрат звітного періоду. Згодом стало зрозуміло, що формування собівартості у податкових розрахунках відрізняється від правил, які діють у фінансовому обліку. Як наслідок, з 01.08.2011 р. загальновиробничі витрати стають складовою собівартості виготовленої та реалізованої продукції (робіт, послуг).

Окрім цього, як трактує НП(С)БО 16, до складу собівартості входять витрати від браку, що складаються із повністю забракованої з технологічних причин продукції, а ПКУ передбачає, що фактичну вартість остаточно забракованої продукції не включають до складу витрат платника податку, крім втрат від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів) та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку, у разі реалізації такої продукції.

При цьому норми цих втрат (витрат) встановлює КМУ. У випадку, якщо КМУ норми таких втрат не встановлені, то платник податку може самостійно визначати допустимі норми технічно неминучого браку у наказі по підприємству за умови обґрунтування його розміру.

Документальним ж підтвердженням витрат є первинна документація, реєстри фінансового обліку, фінансова звітність та інші документи, що пов’язані з нарахуванням і виплатою податків та зборів, як цього вимагає чинне законодавство.

Як видно з табл. 1.1, здійснюючи розподіл витрат, потрібно обов’язково враховувати, що на відміну від фінансового обліку загальновиробничі витрати у податкових розрахунках визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються.

Відмінності у визначенні порядку визнання витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках подано у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Основні розбіжності у порядку визнання витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках відповідно до НП(С)БО 16 і ПКУ

<table>
<tr><th rowspan="2">№ з/п</th><th rowspan="2" colspan="2">Стаття</th><th colspan="2">Фінансовий облік (НП(С)БО 16)</th><th rowspan="2">Податкові розрахунки (ПКУ)</th></tr>
<tr><th>Визнання витрат</th><th>Списання витрат</th></tr>
<tr><td>1.</td><td colspan="2">Собівартість реалізованих товарів</td><td rowspan="4">Визнають витратами певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені</td><td rowspan="4">У момент отримання доходу від реалізацій такої продукції</td><td rowspan="3">Визнають витрати того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг</td></tr>
<tr><td rowspan="4">2.</td><td colspan="2">Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг):</td></tr>
<tr><td rowspan="2">а)</td><td>Виробнича собівартість
Прямі матеріальні витрати
Прямі витрати на оплату праці
Інші прямі витрати</td></tr>
<tr><td>- Загальновиробничі витрати</td></tr>
<tr><td>б)</td><td>Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати</td><td rowspan="6">Відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені</td><td>Включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення</td><td rowspan="6">Інші витрати (п.138.5 (із змінами від 07.07.20011 р)., 138.10.2 - 138.12, ст.140, ст.141 ПКУ)
Визнають витратами того звітного періоду, в якому їх здійснюють</td></tr>
<tr><td>3.</td><td colspan="2">Адміністративні витрати</td><td rowspan="5">У тому звітному періоді в якому вони були здійснені</td></tr>
<tr><td>4.</td><td colspan="2">Витрати за збут</td></tr>
<tr><td>5.</td><td colspan="2">Інші операційні витрати</td></tr>
<tr><td>6.</td><td colspan="2">Фінансові витрати</td></tr>
<tr><td>7.</td><td colspan="2">Інші витрати звичайної діяльності</td></tr>
</table>

Джерело: [17, с. 274]

Трансформація фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності і Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку США останнім часом стає все більш актуальною для українських підприємств. Однією з найважливіших проблем є трансформація витрат підприємства, оскільки їх відображення в обліку та звітності є не однозначним та суперечливим у різних країнах [4, с. 15].

Таблиця 1.5

Порівняльна характеристика витрат за МСФЗ, GAAP USA, НП(С)БО

Ознака порівняння	МСФЗ	GAAP USA	НП(С)БО
1	2	3	4
Стандарт, який регламентує	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	Єдиного спеціалізованого стандарту немає	НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (у частині визначення терміна) та деякі інші
Визначення терміна	Витрати - це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не зобов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати - це використання або споживання товарів (робіт, послуг) у процесі отримання доходів від систематичної діяльності	Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу
Класифікація та групування витрат	Існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані зі звичайною діяльністю	Усі витрати розподіляються на активи й інші витрати (зокрема відкладені), а також збитки	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічних елементах і статтях витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й надзвичайні витрати
Визнання витрат	Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій	Витрати і збитки визнаються в звітності в той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва товарів (робіт, послуг). Споживання може бути визнане безпосередньо або шляхом зіставлення з доходами, визнаними в тому ж періоді	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
Оцінка витрат	Відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат організації, але в деяких стандартах містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки	До всіх видів активів застосовується не єдиний атрибут вимірювання, а різні атрибути, які визначаються РАЗВ у конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах	Відсутні спеціальні, викладені в окремо узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти вказують на деякі особливості оцінки витрат

Джерело: [4, с. 15]

МСФЗ виходять з існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності: статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності підприємства; статей витрат, які не пов'язані зі звичайною діяльністю. GAAP USA розподіляє всі витрати на активи та інші витрати (зокрема відкладені), а також збитки. Основна особливість відкладених витрат полягає в тому, що хоча підприємство і несе витрати, купуючи або використовуючи активи, вони самі по собі активами не є. Збитки виникають у результаті фактів господарської діяльності, що не пов'язані з процесом отримання прибутку, тобто з процесом створення підприємством продукції, робіт і послуг. Вони виникають у результаті одиничних або несистематичних видів діяльності, що не відносяться до основних. Прикладом таких збитків можуть бути витрати, пов'язані зі зміною вартості запасів, валютних курсів, нарахуванням штрафів і пені.

За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій.

Витрати визнаються в звіті про прибутки і збитки:

1) негайно, якщо витрати не створюють більше майбутніх економічних вигод, або коли майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати вимогам визнання як актив у Бухгалтерському балансі;

2) коли виникло зобов'язання без визнання активу, як у разі зобов'язання по гарантії на товар.

У GAAP USA визнання – це процес включення елемента звітності (активу, зобов'язання, доходу, витрат та ін.) у фінансову звітність. Будь-який елемент визнається при виконанні чотирьох умов (критеріїв визнання):

1) відповідає визначенню, вказаному в положенні FASB CON 6 «Елементи фінансової звітності»;

2) може бути виміряний;

3) релевантний, тобто інформація про нього може впливати на вирішення

користувачів звітності;

4) інформація про елемент є такою, що перевіряється, достовірна і нейтральна.

Як правило, витрати і збитки визнаються в звітності в той момент, коли економічні вигоди споживаються для виробництва продукції (робіт, послуг).

Відповідно до НП(С)БО, за умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Витрати негайно відображаються у звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства. Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. За GAAP USA оцінка витрат підприємства, визнаних у фінансовій звітності, проводиться відповідно до CON 5 «Визнання і оцінка у фінансовій звітності комерційних організацій». Існує п'ять способів вимірювання (п'ять атрибутів) вартості активів:

1) за історичними витратами – основні засоби й інше майно визнаються в обліку у відповідній сумі сплачених грошових коштів при їх придбанні;

2) за поточними витратами – деякі матеріально-виробничі запаси враховуються за поточною вартістю заміщення;

3) за поточною ринковою вартістю – деякі інвестиції в цінні папери оцінюються за вартістю, по якій вони могли б бути продані;

4) за чистою вартістю реалізації – короткострокова заборгованість і деякі запаси оцінюються в сумі можливого надходження грошових коштів від їх конвертації за вирахуванням прямих витрат, пов'язаних із конвертацією;

5) за приведеною вартістю майбутніх грошових потоків – довгострокова

дебіторська заборгованість оцінюється у величині дисконтованих чистих грошових потоків, що отримуються в результаті її припинення.

Отже, в GAAP USA до різних видів активів застосовуються різні атрибути вимірювання, які визначаються FASB у конкретних випадках і затверджуються у відповідних стандартах.

Таким чином, можна помітити досить вагомі відмінності між визначенням, класифікацією, оцінкою та визнанням витрат по МСФЗ, GAAP USA та НП(С)БО. Ці відмінності уповільнюють перехід до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Для того, щоб здійснити цей перехід, необхідно внести досить багато змін до національних стандартів. Виконаний аналіз основних характеристик витрат у системах бухгалтерського обліку МСФЗ, НП(С)БО і GAAP USA та порівняльний аналіз визначення, визнання, оцінки, класифікації та групування витрат доцільно використовувати у процесі трансформації фінансової звітності, адже він розкриває ключові відмінності між обліком за МСФЗ, НП(С)БО та GAAP USA [4, с. 126]

1.3. Класифікація витрат для потреб обліку та аудиту

Так, НП(С)БО 16 «Витрати» в силу своєї спрямованості на розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності і задоволення потреб зовнішніх користувачів взагалі не містить системної класифікації витрат, а передбачене ним групування витрат має надто узагальнений вигляд і здійснюється за окремими розрізненими ознаками: видами діяльності, функціональним призначенням, економічними елементами, способом перенесення вартості на продукцію, ступенем впливу обсягу виробництва. До того ж такі класифікаційні ознаки можна виділити лише шляхом ґрунтовного дослідження, осмислення і узагальнення змісту стандарту, оскільки вони чітко не виокремлені розробниками. Так, за видами діяльності в НП(С)БО 16 виділяються витрати від звичайної діяльності, в тому числі операційної, фінансової й інвестиційної та витрати іншої діяльності.

У свою чергу витрати від операційної діяльності класифікуються ще за двома ознаками:

- за функціональним призначенням: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати;

- за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. За способом перенесення вартості на продукцію у складі витрат на виробництво виділяються прямі і непрямі витрати.

При цьому у стандарті наведено визначення прямих витрат, а їх склад розкривається через прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати виробничого характеру. Стосовно непрямих витрат визначеності набагато менше. Оскільки по тексту цей термін не вживається, його визначення відсутнє, а за змістом нормативного документу можна зробити висновок, що до них прирівнюються змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати, які розподіляються між окремими видами продукції з використанням обраної підприємством бази.

За ступенем впливу обсягу діяльності на рівень витрат в стандарті передбачається групування витрат на змінні та постійні, але стосується воно лише загальновиробничих витрат і пов’язано з їх розподілом між видами продукції та списанням. Так, змінні загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість окремих видів продукції, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні розподілені загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість окремих видів продукції при нормальній потужності.

Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати списуються на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення.

Уявляється, що ідея такої методики обліку загальновиробничих витрат була спрямована на стимулювання виробництва. Однак порядок розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні стандартом не регламентується. У ньому лише зазначається, що їх перелік і склад установлюється підприємст-

вом самостійно. До того ж недостатньо обґрунтованим у НП(С)БО 16 залишається порядок визначення нормальної потужності підприємства, що використовується при їх розподілі. Усе це призводить до того, що на практиці фактична потужність прирівнюється до нормальної, витрати на змінні та постійні не поділяються і, як наслідок, розподіл загальновиробничих витрат суттєво спрощується, а підприємства порушують чинний нормативний документ.

Водночас, пунктом 11 НП(С)БО 16, підприємствам дозволяється самостійно встановлювати перелік статей калькуляції, але це має здійснюватися в межах витрат, що включаються до складу виробничої собівартості продукції.

В Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості класифікацію витрат значно розширено. Її пропонується здійснювати за дев'ятьма ознаками:

1) за центрами відповідальності (місцями виникнення витрат): витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби;

2) за видами продукції, робіт, послуг: витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, замовлення тощо;

3) за єдністю складу: одноелементні та комплексні;

4) за видами витрат: витрати за економічними елементами та витрати за статтями калькуляції;

5) за способом перенесення вартості на продукцію: прямі та непрямі;

6) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: змінні та постійні;

7) за календарними періодами: поточні, довгострокові та одноразові;

8) за доцільністю витрачання: продуктивні та непродуктивні;

9) за відношенням до собівартості продукції: витрати на продукцію та витрати періоду.

Однак наведена класифікація витрат хоча і є більш змістовною з точки зору організації управлінського обліку, але і вона має низку суттєвих недоліків.

По-перше, нею необґрунтовано об'єднуються в одну класифікаційну ознаку витрати за економічними елементами та витрати за статтями, хоча це

різні види витрат і вони повинні мати самостійні ознаки класифікації. Цей висновок підтверджується і змістом НП(С)БО 16, який передбачає відокремлене групування витрат за елементами і статтями.

По-друге, у наведеній класифікації невиправдано ототожнюються витрати за центрами відповідальності та витрати за місцями їх виникнення.

Оскільки загальновизнаним фактом є можливість поєднання в одному місці виникнення витрат кількох центрів відповідальності або поєднання в одному центрі відповідальності кількох місць виникнення витрат. Хоча в окремих випадках вони можуть співпадати.

По-третє, при групуванні витрат за календарними періодами не виокремлюються витрати майбутніх періодів, які є важливою складовою витрат підприємства і мають специфічні особливості обліку.

Загалом, результати проведеного дослідження дають підстави стверджувати, що наведеній у Методичних рекомендаціях класифікації витрат характерні обмеженість, непослідовність, термінологічна плутанина та неузгодженість з вимогами НП(С)БО 16. До того ж вона спрямована на калькулювання собівартості продукції та визначення фінансових результатів і не сприяє ефективному управлінню витратами.

Водночас результати практичних досліджень класифікації витрат на хлібопекарних підприємствах свідчать, що на практиці вирішення цього питання також не є однозначним. Так, досліджувані підприємства широко застосовують лише ті ознаки класифікації витрат, які є важливими з точки зору формування собівартості продукції та визначення фінансових результатів, а саме: за видами діяльності, за способом перенесення вартості на продукцію, за видами продукції, за статтями, за складом, за характером, за способом списання, за календарним періодом, за функціональним призначенням.

При цьому класифікація витрат за економічними елементами на практиці застосовується умовно. Жодне з досліджених підприємств не використовує для організації синтетичного обліку витрат рахунки 8 класу „Витрати за елементами”, а лише здійснює відповідне перегрупування витрат від операційної діяль-

ності в кінці звітного періоду з метою заповнення ІІ розділу Звіту про фінансові результати.

Обмежене застосування має і класифікація витрат за місцями їх виникнення, оскільки у більшості випадків витрати хлібопекарних підприємств групуються лише у розрізі видів виробництв: основного, допоміжного або обслуговуючого. Накопичення ж витрат у розрізі окремих служб, відділів або ділянок у синтетичному та аналітичному обліку на практиці не здійснюється.

Два із шести хлібокомбінатів намагаються групувати витрати на виробництво за ступенем їх планування. Це відбувається шляхом складання планових і фактичних калькуляцій собівартості продукції, хоча і не носить системного характеру, оскільки не передбачає ведення обліку нормативних витрат і відхилень фактичних витрат від встановлених норм.

Один хлібокомбінат здійснює розподіл витрат на змінні та постійні, проте така класифікація стосується лише загальновиробничих витрат і застосовується безсистемно в кінці місяця при їх розподілі та списанні.

Більшість же способів групування витрат, які мають важливе інформаційне значення для їх планування, прогнозування, контролю та прийняття рішень, не знайшли широкого застосування на практиці.

З огляду на це вважаємо, що лише систематизація найсуттєвіших ознак класифікації витрат відповідно до цільової спрямованості інформаційних потреб управління сприятиме ефективній організації управлінського обліку та успішній реалізації його функцій і завдань.

Загалом, ідея класифікації витрат залежно від цільової спрямованості інформації про них належить К. Друрі [19, с. 32], який виділив три групи цілей для обліку витрат і здійснив їх відповідне групування:

- для оцінки запасів готової продукції і визначення результатів: вичерпні і невичерпні витрати; виробничі і невиробничі витрати; витрати на продукцію і витрати періоду; витрати за елементами; прямі і непрямі витрати;

- для прийняття управлінських рішень: змінні та постійні витрати; релевантні та нерелевантні витрати; інкрементні і маргінальні витрати; беззворотні

і уявні витрати;

- для контролю і регулювання: регульовані та нерегульовані витрати, змінні та постійні витрати.

Узагальнюючи традиції вітчизняної обліково-аналітичної школи та міжнародний досвід групування витрат, пропонуємо для використання в обліковій практиці вітчизняних підприємств удосконалену модель класифікації витрат відповідно до цільової спрямованості інформаційних потоків управлінського обліку, наведену на рис. 1.5.

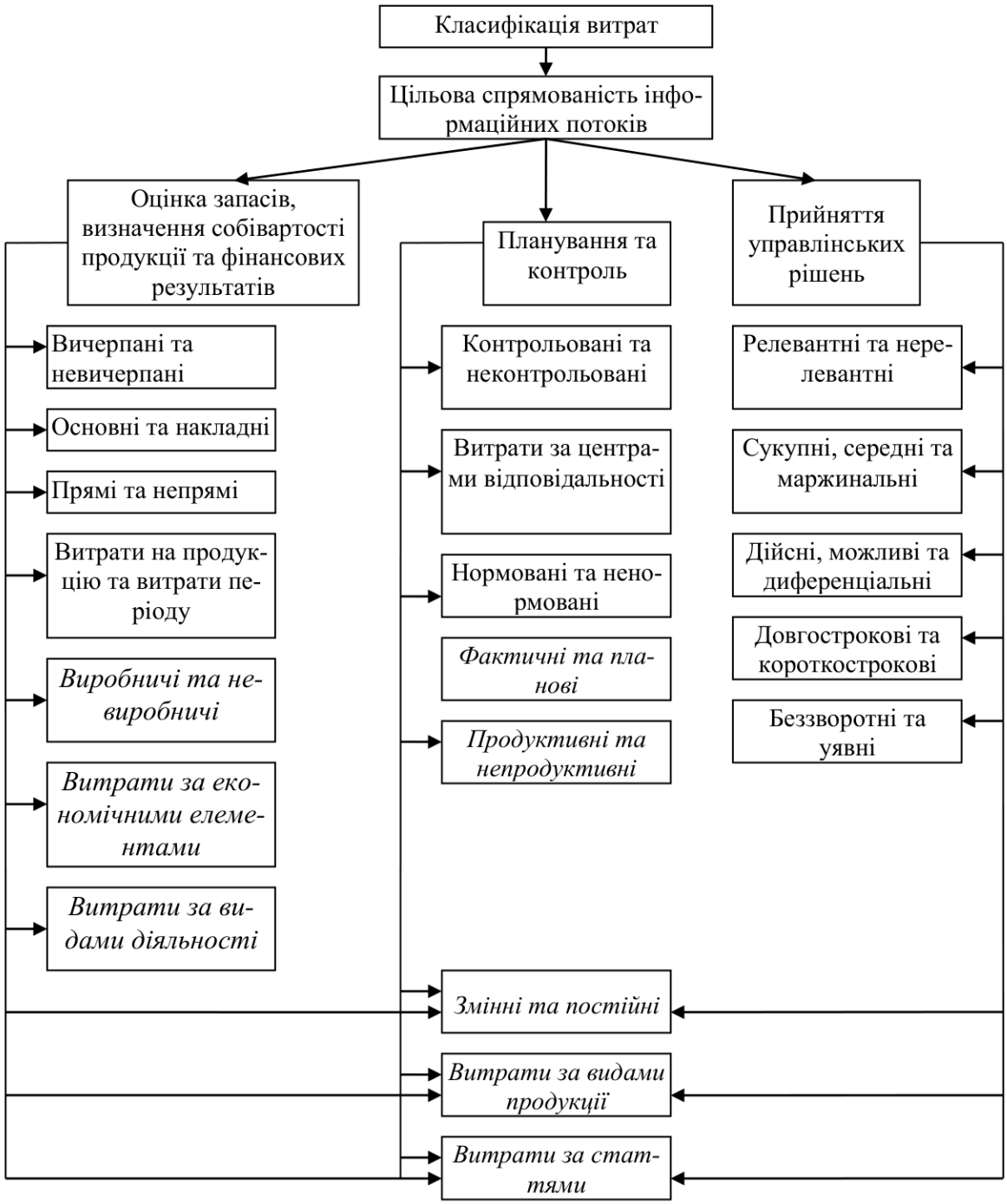


Рис. 1.5. Модель класифікації витрат відповідно до цільової спрямованості інформаційних потоків управлінського обліку*

Джерело: [61, с. 186]

Ми підтримуємо наших попередників і також вважаємо, що розробка ефективної моделі класифікації витрат підприємства в рамках управлінського обліку повинна здійснюватися подібним чином.



Рис. 1.6. Класифікація витрат різними вітчизняними та зарубіжними вченими

Джерело:[33, с. 65]

На сільськогосподарських підприємствах для цілей фінансового обліку використовують класифікацію витрат, наведену в НП(С)БО 16 «Витрати», а для внутрішньогосподарського планування, обліку і калькулювання собівартості продукції застосовують класифікацію витрат, подану у галузевих Методичних рекомендаціях № 132, відповідно до яких всі витрати формуються за центрами відповідальності, об’єктами обліку, планування та калькулювання і класифікуються за: характером участі в процесі виробництва (основні і накладні), спосо-

бом включення в собівартість продукції (прямі і непрямі), обсягом виробництва і складом витрат (змінні - пропорційні і непропорційні, постійні), видами витрат, економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати) та відношенням до собівартості продукції (витрати на продукцію і витрати періоду).

У сільському господарстві витрати виробництва включають витрати живої і уречевленої праці, що є витратами засобів та предметів праці. Перші проявляються у виді конкретної праці в різних галузях сільського господарства, другі - це витрачені насіння, корми й інші види запасів. Вартість використаних предметів праці повністю переноситься на продукцію виробництва. Витрати засобів праці визначаються в частині амортизації основних засобів у процесі виробництва. Особливістю сільськогосподарських підприємств є використання індивідуального переліку статей витрат, що пропонуються Методичними рекомендаціями, які кожне господарство має право встановлювати самостійно, і відсутність поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні.

Крім того, в сільському господарстві існує правило: кількість отриманої продукції не прямо залежить від кількості використаної сировини (наприклад, з 1 ц насіння можна буде отримати 10 ц зерна, а з 1 кг кормів не завжди можна отримати 1 кг приросту), тому змінні витрати поділяються на пропорційні, величина яких визначається обсягом одержаної продукції, та непропорційні, величина яких залежить від обсягу виконаних робіт чи поголів'я тварин. Тобто метою класифікації витрат в сільському господарстві є забезпечення користувачів оперативною, достовірною та повною інформацією щодо кількості і вартості одержаної продукції, матеріальних, трудових та інших виробничих витрат по структурних підрозділах (бригадах, цехах, фермах тощо) і по підприємству в цілому, не тільки для потреб поточного та оперативного управління, а й стратегічного. Тому для різних рівнів управління потрібна різна інформація про витрати, що потребує відповідної їх класифікації.

Таким чином, для організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах недостатньо класифікувати витрати лише згідно з Методичними рекомендаціями. Витрати в управлінському обліку можуть формуватися і

під впливом інших чинників, зокрема, планування, контролю.

Висновок до розділу 1.

Сутність витрат як об’єкта обліку та аудиту розкривається з урахуванням їхнього впливу на фінансові результати та стратегічне управління. Оцінка та визнання витрат у контексті національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку розкриває важливість відповідності нормативам для забезпечення дотримання стандартів та надання достовірної фінансової звітності. Класифікація витрат для потреб обліку та аудиту виявляється важливим етапом для розуміння структури та характеристик витратного процесу.

У висновку слід відзначити, що НП(С)БО 16 "Витрати" визначається як ключовий стандарт, спрямований на розкриття інформації про витрати в фінансовій звітності та задоволення потреб зовнішніх користувачів. Однак, в результаті аналізу виявлено, що стандарт не містить системної класифікації витрат. Групування витрат у стандарті виявляється надто узагальненим та розділеним за окремими розрізненими ознаками, такими як види діяльності, функціональне призначення, економічні елементи, спосіб перенесення вартості на продукцію та ступінь впливу обсягу виробництва. Така недостатньо системна класифікація вимагає додаткового дослідження та узагальнення її змісту. Також, можна визначити суттєві відмінності в підходах до визначення, класифікації, оцінки та визнання витрат в системах МСФЗ, GAAP USA та НП(С)БО. Ці відмінності створюють перешкоди для безперешкодного переходу до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і вимагають значних змін у національних стандартах. Аналіз основних характеристик витрат у бухгалтерських системах МСФЗ, НП(С)БО і GAAP USA, а також порівняльний аналіз визначення, визнання, оцінки, класифікації та групування витрат підкреслюють важливі розбіжності між обліком за міжнародними стандартами та національними системами. Цей аналіз варто використовувати у процесі трансформації фінансової звітності для забезпечення відповідності міжнародним нормам та врахування особливостей власної національної практики.

РОЗДІЛ 2
СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Організація обліку витрат підприємства

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це система, яка передбачає самостійний вибір підприємством певних методичних підходів, форми й техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з чинних нормативних актів та особливостей діяльності підприємства.

Міжнародні стандарти фінансової звітності надають дещо інше значення терміну «облікова політика», зокрема, п. 21 МСБО 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», п. 6 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначають облікову політику як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практику, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів [88, с. 15].

Під обліковою політикою слід розуміти сукупність методичних способів і прийомів, які використовуються в господарській діяльності підприємства з метою досягнення запланованих фінансових результатів підприємства.

Кожна складова облікової політики підприємства об’єднує специфічні для неї об’єкти, які покликані забезпечити взаємозв’язок між різними її складовими елементами. Проте, положення (стандарти) бухгалтерського обліку у багатьох випадках передбачають можливість вибору одного варіанта з декількох пропонованих методів і процедур, застосування яких і визначає облікову політику. З одного боку це розширює можливості та права підприємства, а з іншого – підвищує ризик щодо кінцевих результатів його діяльності. Відтак вибір параметрів облікової політики передбачає велику відповідальність

управлінського персоналу підприємства. На нашу думку, нераціонально передбачати в Положенні (Наказі) про облікову політику питання, що визначені законодавством однозначно та не потребують альтернативного варіанту вибору від підприємства. Типову структуру Положення (наказу) про облікову політику підприємства наведено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Структура Наказу про облікову політику підприємства

Джерело: [38, с. 15]

Стосовно об'єктів, щодо яких МСФЗ не визначені конкретні прийоми обліку, пропонуємо обирати прийоми визначені в національних стандартах, зазначивши про це в наказі про облікову політику.

Такий документ міститиме три розділи і ряд додатків.

Перший розділ облікової політики за МСФЗ «Загальні положення» розкриває інформацію за яких умов можуть вноситися зміни в облікову політику підприємств (табл. 2.1).

Облікова політика підприємств може змінюватися тільки в разі прийняття нового стандарту або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності. Проте зміни до облікової політики за

національними стандартами бухгалтерського обліку можна вносити щорічно з початку звітного періоду.

Таблиця 2.1

Умови внесення змін в облікову політику

Положення нормативного документу	Характеристика
п. 14 МСБО 8	Суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо зміна вимагається стандартом або тлумаченням або призводить до того, що фінансові звіти надають достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання
п. 15 МСБО 8	Користувачі фінансових звітів повинні мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання через певний час для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Тому, як правило, однакові облікові політики застосовуються протягом кожного періоду та у проміжок часу з одного періоду до іншого, якщо зміна в обліковій політиці не відповідає критеріям у п. 14
п. 16 МСБО 8	Не вважається змінами в облікових політиках: а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше; б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими
п. 21 МСБО 8	Якщо немає стандарту або тлумачення, які застосовуються конкретно до операції, іншої події або умови, управлінський персонал може, відповідно до п. 12, застосовувати облікову політику з найостанніших положень інших органів, що встановлюють стандарти, в яких використовується подібна концептуальна основа для розробки стандартів бухгалтерського обліку. Якщо, внаслідок зміни такого положення, суб'єкт господарювання обирає змінити облікову політику, така зміна обліковується та інформація про це розкривається як добровільна зміна в обліковій політиці
п. 22 МСБО 8	Якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно, суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компоненту власного капіталу на початок періоду, на який вона впливає, за самий перший поданий попередній період та інші порівнювальні суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період таким чином, як нова облікова політика застосовувалася завжди

Другий розділ Наказу про облікову політику підприємства за МСФЗ надає інформацію про відділ, що здійснює ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зазначається організаційна структура цього відділу, права та обов’язки осіб, які відповідають за ведення бухгалтерського

обліку; етапи документообігу та технологія обробки облікової документації; порядок і строки проведення інвентаризації активів та зобов'язань.

У третьому розділі необхідно визначити опис конкретних способів відображення інформації у фінансовій звітності. Кожне підприємство має обирати ті елементи облікової політики, які відповідають особливостям його господарської діяльності. Формування облікової політики підприємства, як правило, відноситься до компетенції бухгалтерської служби. Однак керівники підприємств повинні знати, що облікова політика формується не тільки задля цілей бухгалтерського обліку. Вся функціональна діяльність, зумовлена обліковою політикою, повинна здійснюватися з метою розвитку і вдосконалення виробничої системи підприємства. У зв'язку з цим, вважаємо, що на формування облікової політики суб'єкта господарювання впливають наступні фактори: організаційно-правова форма, вид економічної діяльності, організаційна структура, розмір підприємства, масштаби діяльності, асортимент продукції, система оподаткування, особливості технологічного процесу, залежність процесів господарської діяльності від кліматичних умов, система інформаційного забезпечення та стратегія управління джерелами утворення господарських засобів.

На наш погляд, доцільно уточнити перелік елементів облікової політики щодо витрат на виробництво продукції та представити їх у наступному вигляді: оцінка запасів при надходженні, оцінка запасів при вибутті, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), критерії розмежування основної, супутньої й побічної продукції, база розподілу загальновиробничих витрат в умовах комплексного виробництва, методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробничого процесу, документальне забезпечення процесу виробництва кондиційної та некондиційної продукції, робочий план рахунків, інвентаризація, звітність (табл. 2.2).

Визначення даних елементів в Наказі про облікову політику підприємства сприятиме розширенню обліково-аналітичного забезпечення управління результатами виробництва та фінансовими результатами відповідно до напрямів їх використання.

Таблиця 2.2

Елементи облікової політики щодо витрат на виробництво продукції

Об'єкти облікової політики	Елементи облікової політики щодо обліку витрат на виробництво
Оцінка запасів при надходженні	Оцінка запасів придбаних (отриманих) або виготовлених - за первісною вартістю; виготовлених власними силами - виробнича собівартість; внесених до статутного капіталу - погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість; придбаних у результаті обміну на подібні запаси - балансова вартість переданих запасів; придбаних в обмін на неподібні запаси - справедлива вартість отриманих запасів
Оцінка запасів при вибутті	Оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно встановлюються підприємством
Критерії розмежування основної, супутньої і побічної продукції	Самостійно встановлюються підприємством. Зазначаються ознаки, за якими готова продукція може бути віднесена до основної, супутньої та побічної продукції
База розподілу загальновиробничих витрат в умовах комплексного виробництва	Очікувана виручка, яка обчислюється як добуток запланованої ціни реалізації і обсягу виробництва щодо кожного виду виготовленої продукції на підприємстві
Методи обліку витрат і калькулювання собівартості результатів виробництва	Самостійно встановлюються підприємством методи: за об'єктами обліку витрат (позамовний, попроцесний, попередільний (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний)); за оперативністю контролю (фактичної собівартості, нормативної собівартості); за повнотою включення витрат (повної собівартості, неповної собівартості)
Документальне забезпечення процесу виробництва кондиційної та некондиційної продукції	Розроблені первинні документи: Акт приймання кондиційної продукції (ф. РВ-1) та Акт приймання некондиційної продукції (ф. РВ-2) дозволяють документально обґрунтувати обсяг, собівартість, якість та безпеку виготовленої продукції для споживачів та навколишнього середовища
Робочий план рахунків	209 «Інші матеріали», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція»; аналітичні розрізи до них
Інвентаризація	Встановлення фактичної наявності й технологічних характеристик основної, супутньої та побічної продукції, напівфабрикатів, незавершеного виробництва, відходів і зіставлення їх з даними бухгалтерського обліку
Звітність	Форми внутрішньої звітності щодо результатів виробництва

Організація бухгалтерського обліку операцій з виробництва продукції

повинна здійснюватися відповідно до обраної концепції управління з урахуванням тактичних і стратегічних цілей підприємства щодо оптимізації оподаткування операцій з реалізації результатів виробництва, що створює передумови для одержання необхідної доступної, достовірної та своєчасної інформації про якість та безпеку продукції для її споживачів.

Отже, впровадження системи обліку за центрами витрат на підприємствах цукрової галузі дозволить розв'язати значну кількість проблем, що виникають у керівництва підприємства, застосувати централізований підхід до визначення суб'єктів відповідальності для центрів відповідальності, створить умови для формування необхідної звітності за потребами керівників всіх рівнів управління, а також збільшить обґрунтованість управлінських рішень, що приймаються на кожному з рівнів. Побудова управлінського обліку за центрами витрат дозволить пов'язати діяльність конкретних осіб з відповідальністю за результати роботи певного структурного підрозділу. Тому, напрямами запровадження управлінського обліку та контролю витрат за їх центрами є: покращення організації облікового, контрольного та аналітичного процесів з використанням нових носіїв облікової, контрольної й аналітичної інформації (форм внутрішньої управлінської звітності) та розроблення їх документообігу; розвиток організаційної структури управління обліком та контролем з урахуванням організаційної структури управління, складу структурних підрозділів, масштабів виробництва; поліпшення організаційно-правового забезпечення обліку та контролю шляхом розроблення і запровадження положень про центри відповідальності, про управлінську звітність, про бюджетування та управлінський контроль, які дозволять запровадити ефективно систему управлінського обліку і контролю витрат.

2.2. Відображення витрат підприємства на рахунках бухгалтерського обліку

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її відображення у фінансовій звітності регулює НП(С)БО 16 «Витрати». Метою обліку витрат і визначення собівартості продукції є своєчасне, документальне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів [106, с. 152].

Завдання обліку витрат на виробництві:

- оптимальне визначення розміру виробничих витрат.
- визначення ціни продукції і групування витрат.
- управління і контроль за обсягом витрат.
- своєчасні дані про стан витрат.

Об'єкти обліку витрат - це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Витрати виробництва - це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції. Метою підприємства є максимізація прибутку. Для виготовлення продукції, надання послуг, що будуть реалізовані кінцевому споживачу, підприємству необхідні фактори виробництва, ресурси.

Витрати виробництва є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення продукції, надання послуг підприємства, тобто оцінена в грошах вартість виробництва певного обсягу продукції.

В економічній науці розрізняють економічні та бухгалтерські витрати. Економічні витрати - це ті суми грошей, які підприємство зобов'язане виплатити кожному постачальнику ресурсів, для того щоб забезпечити їм такий рівень доходів, який дозволив би утримати ресурси в межах даного виду діяльності.

Явні витрати є ще бухгалтерськими, або розрахунковими. Це витрати підприємства на оплату послуг, введені у виробничий процес економічні ресу-

рси, які куплені чи взяті в оренду. До них належать платежі за електроенергію, паливо, сировину, працю тощо. Вони є прямими грошовими виплатами підприємства власникам ресурсів.

Групування витрат за економічними елементами використовують для складання кошторису витрат на виробництво. Кошторис витрат - це плановий розрахунок витрат на всі потреби підприємства за певний період часу.

Важливою умовою існування підприємств різних форм власності є оптимізація рівня витрат, що призводить до підвищення конкурентоспроможності продукції і ефективного функціонування підприємства. Економічне прогнозування, як і планування, є одним із видів управлінської діяльності. Прогноз ґрунтується на інформації про стан об'єкта, зовнішнього середовища, можливих змін із врахуванням нових факторів і закономірностей їх розвитку.

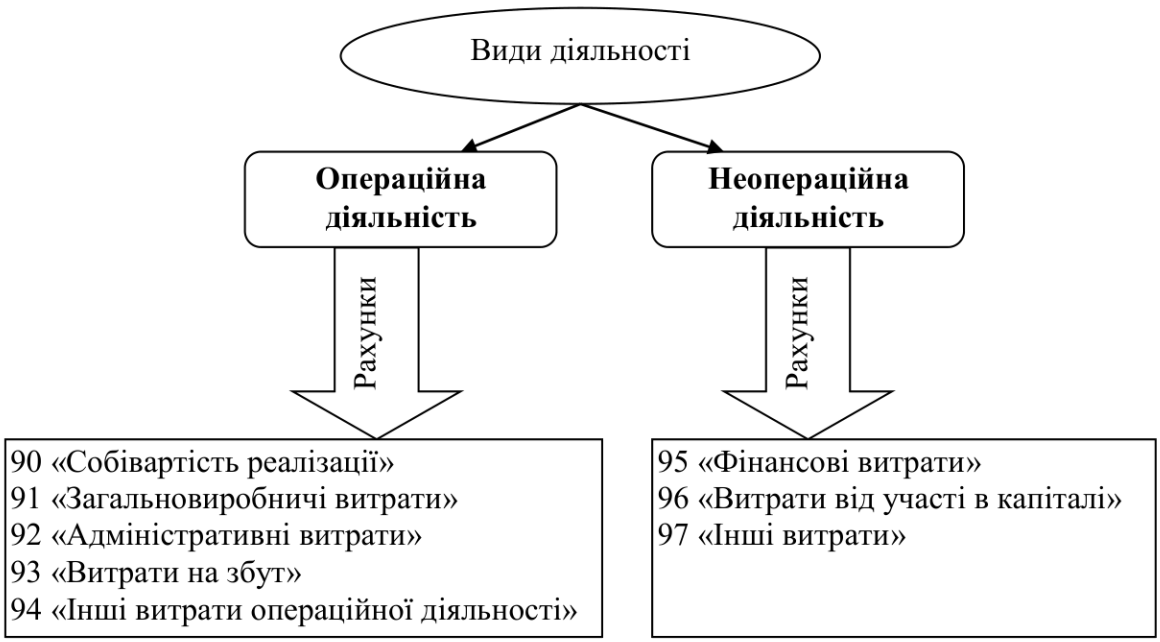


Рис. 2.2. Схема обліку витрат за видами діяльності

Джерело: [16, с. 153]

Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі, «на вході» відображаємо елементи витрат виробництва як виробниче споживання і “на виході” собівартість продукту як результат створення його в процесі виробництва (рис. 2.2).

У фінансовому обліку витрати та доходи обліковують відокремлено по

кожному виду продукції. Ці два чинники визначають побудову фінансового обліку в таких напрямках: система рахунків, головна книга. Методика їхнього ведення та складання балансу, фінансового звіту є вихідною для побудови управлінського обліку витрат.

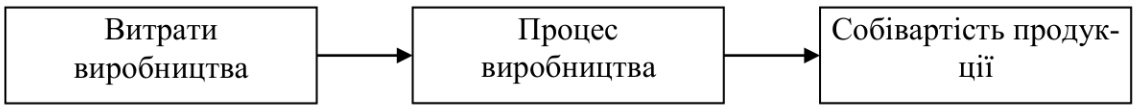


Рис. 2.3. Структурна характеристика процесу виробництва

Джерело: [16, с. 154]

Фінансовий облік витрат ведуть за: використаними ресурсами - елементами; місцями виникнення та центрами відповідальності; об'єктами калькуляції (видами продукції).

Облік витрат за елементами здійснюють з метою визначення всієї суми витрат підприємства, що складається із витрат різних видів.

Облік витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності відображає витрати по окремих ділянках підприємства та особах, що за них відповідають. За центрами відповідальності здійснюють аналітичне порівняння виявлених в обліку витрат із доходами відповідних дільниць (підрозділів).

Облік витрат за об'єктами калькуляції здійснюють для обчислення собівартості продукції, а за наявності відомостей про ціну продажу - доходу від реалізації одиниці продукції. Названі напрямки обліку витрат тісно пов'язані між собою, доповнюють один одного, створюючи єдине ціле. Фінансовий облік витрат завершується обчисленням собівартості за об'єктами калькуляції (видами продукції).

Управлінський облік є продовженням, подальшим поглибленням, деталізацією даних фінансового обліку в частині витрат діяльності, коли розкривається вся ефективність технологій та організація діяльності, ефективність придбання ресурсів, прийняття технологічних та організаційних рішень тощо. Він будується суто для конкретного підприємства, виходячи з характеру його технологій і організаційної структури.

Інформаційна база управління витратами необхідна як керівництву конкретного підприємства, так і його зовнішнім контрагентам, зацікавленим у найкращій фінансовій результативності функціонування даного об’єкта. Вона складається з нормативної, довідкової, облікової інформації, даних спеціальних досліджень тощо. Облікова інформація є основою для прийняття дієвих управлінських рішень. Довідкова ж інформація допомагає проводити порівняльний аналіз ефективності управління витратами на конкретному підприємстві.

Таким чином, мова іде про необхідність наявності внутрішньої та зовнішньої (баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух власного капіталу, звіт про рух грошових коштів) інформаційної бази управління витратами або про можливість оперативної та якісної трансформації першої в другу.

Наявність нормативної інформації дозволяє в стислі терміни, обґрунтовано та чітко розраховувати окремі статті витрат. У рамках управлінського обліку здійснюється детальний облік витрат та калькулювання собівартості продукції, яку підприємство виробляє. Основна мета обліку витрат - визначення собівартості продукції, контроль за її формуванням, управління витратами та на їх основі – доходами. Собівартість характеризує усі сторони виробничої діяльності господарської ланки.

Управління витратами й собівартістю - важливий елемент управління господарством. Однак, слід відмітити, що в сучасний період управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства на Україні практично не існує, немає чіткої системи управління процесом скорочення собівартості. Актуальність проблеми посилюється ще й тим, що інфляційні процеси не сприяють зниженню собівартості. Прибуток досягається не шляхом зменшення витрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін. Надзвичайно актуальною є проблема взаємозв'язку фінансового і управлінського обліку, так як від їх удосконалення залежить подальший розвиток системи обліку і системи управління .

До основних завдань, що вирішує фінансовий облік відносяться:

- визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства,

його доходів і витрат;

- визначення реальної вартості майна підприємства, його активів та пасивів і зобов'язань і для узагальнення цього – складання балансу;

- використання даних фінансового обліку для управління підприємством на основі прогнозування платоспроможності, пошуку фінансових джерел.

Бухгалтерський облік доходів та витрат слід розглядати в аспекті наступних складових: облік за видами доходів та витрат; облік за місцями виникнення доходів та витрат; облік за носіями витрат (калькулювання собівартості одиниці виробу); облік результатів за носіями витрат; облік результатів за період [512, с. 75].

Для організації обліку по місцям виникнення доходів та витрат підприємство поділяють на виробничі елементи – центри. Метою такого обліку є надання системі управління інформації для контролю за формуванням доходів та витрат з урахуванням рівня відповідальності за доцільність понесених витрат та обґрунтованості розподілу непрямих витрат по носіям витрат – продукції та послугам, що призначені для реалізації на ринці. Місцем виникнення доходів та витрат є місце, де фактично вони виникають.

Слід відзначити, що у спеціальній літературі при розгляді місць виникнення доходів і витрат вживають термін «місця доходів» або «місця витрат», «центри виникнення доходів» та «центри виникнення витрат», або «центри відповідальності». При чому існує два підходи щодо вживання цих термінів:

1) під усіма ними розуміють саме місця де фактично виникли втрати або доходи з огляду на виникнення правових відносин між учасниками господарчих процесів;

2) відокремлюють місця витрат та доходів за класифікаційними ознаками, та центри виникнення доходів та витрат за правовою ознакою.

Так серед основних місць виникнення витрат виділяють вид діяльності, галузь (підгалузь) виду діяльності, характер види діяльності, етапи діяльності, види структурних виробничих(технологічних) або організаційних підрозділів, види затрат, види продукції. При цьому центри відповідальності пропонується

визначати як місця, де виникають правові відносини між учасниками господарських процесів. З огляду на їх суть, запропоновані місця витрат здається нам більш доцільним використовувати при розгляді класифікаційних ознак доходів та витрат. В площині визначених нами складових обліку при розгляді місць виникнення доходів та витрат пропонуємо використовувати перший підхід, тобто відокремлювати саме центри виникнення витрат в правовому аспекті. У якості таких центрів можуть виступати, зокрема, структурні виробничі(технологічні) або організаційні підрозділи суб'єктів господарювання. Зазначимо, що в залежності від обраної специфіки визначення центрів їх поділяють на центри відповідальності за витрати, центри відповідальності за доходи, та центри відповідальності за фінансові результати.

Облік по носіям витрат передбачає реєстрацію, накопичення, обробку та надання інформації в розрізі визначених носіїв витрат – готової продукції та послуг, що надаються підприємством.

Відповідно, облік результатів по носіям витрат повинен забезпечити обліковою інформацією про прибутки або збитки компанії, які відокремлені в розрізі носіїв доходів та витрат. Ця інформація дозволяє системі управління приймати рішення, зокрема, щодо необхідності та обґрунтованості розвитку та розширення окремих сегментів продукції.

Мета організації обліку результатів за період є виявлення загального результату діяльності компанії у визначеному звітному періоді. Розглянемо предметно склад доходів, запропонований НП(С)БО 15 «Доходи». Так, згідно НП(С)БО 15 «Доходи», доходи класифікуються в бухгалтерському обліку по наступних групах:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи;

Слід зауважити, що при класифікації доходів для надання інформації користувачам необхідно враховувати специфіку суб'єктів господарювання щодо

яких надається інформація. Так для промислових підприємств актуальним є виділення у складі доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) окремо:

- доходу (виручки) від реалізації продукції власного виробництва;

- доходу (виручки) від реалізації робіт та послуг так-би мовити «власного виробництва»;

- доходу (виручки) від реалізації товарів.

Обґрунтованість зазначеного розподілу базується на бажанні управлінського персоналу та власників компаній бачити економічну ефективність від насамперед виробничої діяльності підприємств.

З метою врегулювання означених питань вважаємо доцільним в процесі організацій обліку та калькулювання витрат використовувати єдиний загальний підхід, що передбачає поетапне створення означеної підсистеми з урахуванням наступних її ознак: мета обліку та калькулювання витрат, принципи бухгалтерського обліку, що є пріоритетними; критерії, яким повинна відповідати облікова інформація стосовно витрат підприємства; центри відповідальності, що створені (створюються) на підприємстві; метод обліку витрат, що обирається; метод калькулювання, що обирається; пріоритетний підхід до постійних виробничих витрат; метод контролю витрат, що обирається; підхід до побудови Плану рахунків; форма обліку витрат підприємства; схема документообігу; технологія обробки облікової інформації; комплекс звітів по витратах підприємства.

Організація підсистеми обліку і калькулювання витрат з урахуванням специфіки підприємства здійснюється поетапно.

Запропоновані ознаки підсистеми обліку та калькулювання витрат визначаються по спеціальних параметрах системи. Кожний з запропонованих етапів передбачає дослідження певного параметру підсистеми обліку і калькулювання витрат. При цьому розглядаються можливі варіанти значення параметру, що аналізується.

Ґрунтуючись на означеному підході пропонуємо наступну методику ор-

ганізації підсистеми обліку і калькулювання витрат (рис. 2.5).

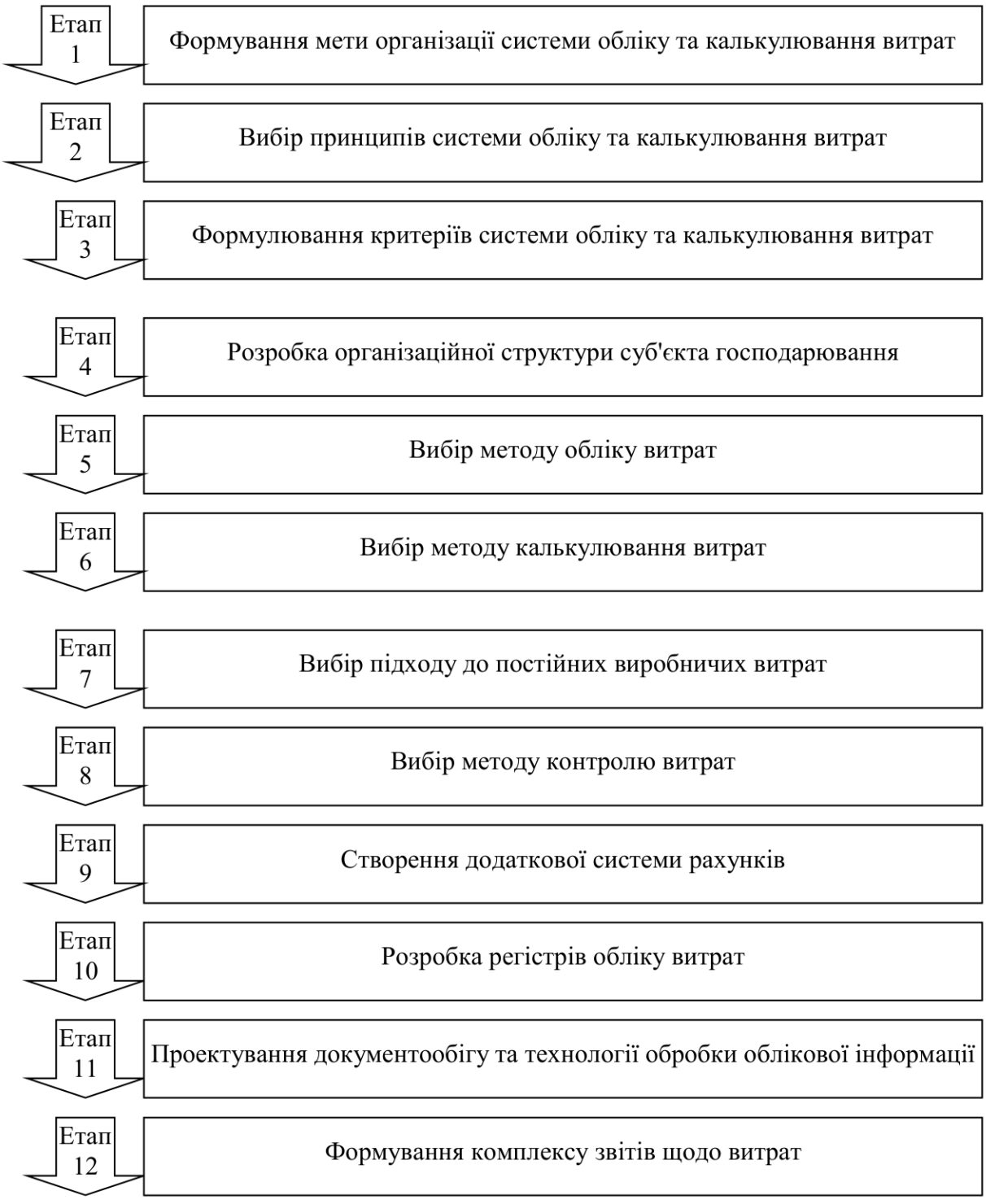


Рис. 2.5. Етапи організації обліку та калькулювання витрат в залежності від специфіки підприємства.

Джерело: [51, с. 75]

Параметри підсистеми обліку і калькулювання витрат і можливі варіанти їхніх значень, що рекомендуються, наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.3

Параметри підсистеми обліку і калькулювання витрат, що рекомендуються

Параметри підсистеми обліку та калькулювання витрат	Можливі значення параметрів підсистеми обліку і калькулювання витрат
Мета	Максимізація прибутку; Прийняття управлінських рішень; Планування виробничої діяльності.
Принципи	Обачність, повне освітлення, автономність, послідовність, безперервність, відповідність, превалювання суттєвості над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.
Критерії	Корисність; Істотність; Достатність; Своєчасність; Вірогідність; Дохідливість; Порівнянність; Сумісність; Деталізація; Легітимність.
Центр відповідальності	Виробнича одиниця: робітниче місце, дільниця, цех, підрозділ, направлення.
Метод обліку витрат	Попередільний метод обліку витрат, позамовний метод обліку витрат, JIT метод обліку витрат, пооопераційний метод обліку витрат.
Метод калькулювання	Метод калькулювання за середньозваженою вартістю, метод PIPO калькулювання, позамовний метод калькулювання, ЛТ - калькулювання, пооопераційний метод калькулювання.
Підхід до постійних виробничих витрат	Підсистема обліку і калькулювання за повними витратами; Підсистема обліку і калькулювання за змінними витратами.
Метод контролю витрат	Підсистема обліку і калькулювання за нормативними витратами; Підсистема обліку і калькулювання за фактичними витратами.
Підхід до створення плану рахунків	Підходи до плану рахунку: автономний, інтегрований. Підсистеми рахунку: автономна, загальна, інтегрована, переплетена.
Регістри обліку витрат	Таблиці, відомості, журнали-ордери, тощо.
Документообіг, технологія обробки облікової інформації	Автоматизована, ручна (паперові носії, машиноносії, тощо).
Звітність	Звіт про витрати за економічними елементами, звіт про витрати за статтями калькуляції, зведений звіт про витрати, тощо.

Джерело: [51, с. 75]

На підставі проведеного дослідження вибираються оптимальні значення параметру підсистеми обліку і калькулювання витрат з урахуванням специфіки підприємства та мети управління витратами, що сформулювалася. Запропонована концепція організації обліку і калькулювання витрат передбачає поетапне формування підсистеми обліку і калькулювання витрат шляхом розгляду кон-

цептуальних параметрів і вибору пріоритетного варіанту значення параметру з можливих альтернативних варіантів з урахуванням існуючої стратегії керування підприємством.

Відсутність інтегрованого підходу до формування облікової інформації про доходи та витрати в площині інформатизації системи управління та зовнішніх користувачів зумовила створення на підприємстві окремих підсистем обліку, що забезпечують надання облікової інформації для складання відповідно бухгалтерської фінансової та управлінської звітності, що призвело до збільшенню обсягу облікових регістрів, низькому рівню їхньої інтеграції і, як слідство, зниженню якості облікової інформації. Нагадаємо, при розгляді принципів побудови бухгалтерського обліку в аспекті інформатизації системи управління існують в міжнародній практиці підходи до формування плану рахунку: автономний, інтегрований. В свою чергу в залежності від обраного підходу відокремлюють системи рахунків бухгалтерського обліку: автономна, загальна, інтегрована та переплетена. Як було зазначено безперечною перевагою інтегрованої системи рахунків бухгалтерського обліку є забезпечення, при її використанні, можливості одержувати широкий спектр облікової інформації різноманітного рівня деталізації та узагальнення для надання внутрішнім та зовнішнім користувачам.

З урахуванням вищезгаданого, пропонуємо внести доповнення в діючий в Україні План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій з метою забезпечення можливості застосування інтегрованої системи рахунків українськими підприємствами. Інформаційними об’єктами в аспекті інформування системи управління про витрати суб’єктів господарювання виступають витрати виробництва, собівартість продукції і її калькулювання. Тому, вважаємо доцільним доповнити субрахунки другого порядку класу 8 «Витрати по елементах» субрахунками третього порядку з метою угрупування елементів витрат по відношенню до собівартості продукції (робіт, послуг). При цьому, витрати, що входять до конкретного елементу витрат пропонуємо розглядати з урахуванням запропонованих НП(С)БО 16 «Витрати»

статей калькуляції: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати. Крім того необхідно відокремлювати у субрахунках третього порядку відповідні прямі витрати (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати),накладні витрати та витрати періоду. Рішення задач планування й прийняття управлінських рішень вимагає від бухгалтерського обліку надання якісної інформації для прогнозування економічних наслідків рішень, що приймаються. Запропонована деталізація рахунків 23 «Виробництво» наведена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Запропонована деталізація рахунку 23 «Виробництво»

Синтетичний рахунок		Субрахунок (рахунок другого порядку)		Субрахунок (рахунок третього порядку)	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
23	Виробництво	231	Змінні витрати	2311	Прямі матеріальні витрати
				2312	Прямі витрати на оплату праці
				2313	Інші прямі витрати
				2314	Змінні загально виробничі витрати
		232	Постійні витрати		

Джерело: [51, с. 76]

Майбутні витрати і доходи є предметами уваги в системі збору даних, бо в ній нагромаджується інформація про витрати й доходи за минулі періоди.

Уявлення про те, як змінюються витрати в залежності від обсягу виробничої діяльності можна отримати на підставі відокремлення витрат на змінні витрати і постійні витрати. Для досягнення означеної мети пропонуємо доповнити рахунок 23 «Виробництво» рахунками другого порядку 231 «Змінні витрати», 232 «Постійні витрати», а також субрахунками третього порядку.

Внесення запропонованих змін дозволяє виокремлювати доходи та витрати виходячи зі специфіки підприємств і групувати витрати як в підсистемі калькулювання за повними витратами, так і в підсистемі калькулювання за змінними витратами, що сприяє дотримання вимог щодо корисності, доцільності та оперативності формування та надання облікової інформації про доходи

та витрати користувачам. Внесення запропонованих доповнень дозволити конкретизувати склад кожного елементу витрат, а також буде сприяти більш деталізованому обліку витрат на продукцію, що, в свою чергу, приведе до спрощення процесу калькулювання витрат на продукцію та формуванню корисної внутрішньої (управлінської) бухгалтерської звітності. Розвиток окреслених напрямків трансформації бухгалтерського обліку буде сприяти створенню ефективної системи рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки компаній як в аспекті інтеграції підсистем управлінського обліку і фінансового обліку в рамках єдиної системи рахунків, так і в аспекті надання якісної облікової інформації менеджменту компаній.

2.3. Організаційно-методичні аспекти аудиту витрат підприємства

Метою аудиту витрат на виробництво продукції в є підтвердження правильності, законності, повноти та своєчасності відображення їх в обліку та звітності. У процесі перевірки витрат на виробництво продукції вирішуються наступні завдання аудиту:

- оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку витрат, варіанту зведеного обліку витрат, методів розподілу загальновиробничих витрат;

- підтвердження первинної оцінки систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю виробничих витрат;

- підтвердження вірогідності оформлення та відображення в обліку прямих і накладних (непрямих) витрат;

- оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва;

- арифметичний контроль показників собівартості по даним зведеного обліку витрат на виробництво [720, с. 69].

Аудит витрат і собівартості продукції передбачає такі процедури:

1. Вивчення системи формування витрат та організації їх обліку (застосовані методи обліку витрат, порядок віднесення витрат на рахунки бухгалтер-

ського обліку, порядок обліку прямих виробничих, загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут, фінансових та інших витрат, застосовані облікові регістри, процедури контролю витрат, організація обліку витрату бухгалтерії).

2. Визначення основних статей витрат, на які аудитор під час аудиту звертатиме більше уваги.

3. Перевірка первинних документів з обліку витрат та їх відповідності бухгалтерським записам.

4. Перевірка правильності віднесення витрат на відповідні періоди (дотримання підприємством принципу відповідності витрат).

5. Перевірка правильності віднесення витрат на відповідні рахунки обліку на підприємстві.

6. Перевірка правильності ведення обліку витрат за різними видами діяльності та видами продукції.

7. Перевірка обліку витрат майбутніх періодів.

8. Перевірка правильності ведення обліку загальновиробничих, адміністративних витрат та витрат на збут і відповідності порядку їх відображення встановленим методикам розподілу.

9. Перевірка правильності формування собівартості готової продукції, собівартості її реалізації, обсягів незавершеного виробництва та відображення їх в обліку.

Для виконання поставлених вище завдань, на мою думку, аудитору слід застосовувати такі методичні прийоми, як документальні (дослідження документів, прийоми нормативно-правового регулювання), розрахунково-аналітичні та узагальнення і реалізації результатів аудиту. Кожний методичний прийом, своєю чергою, ґрунтується на певних аудиторських процедурах, які представляють систему методичних дій аудитора на об’єкт дослідження. В цьому випадку як процедури, які відповідають обраним методичним прийомам аудиту, доцільно застосовувати нормативно-правові, лічильно-обчислювальні, логічні, опитування, порівняльно-зіставлювальні та узагальнення

Методика аудиту – це спосіб дослідження дій і подій у системі суб’єкта господарювання з метою підтвердження виданої ним фінансової інформації. До початку проведення перевірки аудитор зобов'язаний вивчити організаційні і технологічні особливості підприємства, визначити характер, спеціалізацію, масштаби і структуру кожного виду виробничої діяльності організації.

1. Аудит системи внутрішнього контролю за обліком витрат. Методи перевірки: документальна перевірка, тестування, аналітичний огляд.

2. Аудит правильності відображення в обліку витрат від операційної діяльності. Методи перевірки: перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, документальна перевірка, аналітичні процедури.

3. Аудит правильності відображення в обліку витрат від фінансової діяльності. Методи перевірки: перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, документальна перевірка, аналітичні процедури.

4. Аудит правильності відображення в обліку витрат від іншої звичайної діяльності. Методи перевірки: перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, документальна перевірка, аналітичні процедури.

За перевірки витрат виробництва підприємств аудитор має звернути увагу на правильність списання фактичних матеріальних цінностей, витрат на їх закупівлю і списання на окремі види калькуляційної одиниці.

Особливу увагу необхідно приділити впливу цін на матеріальні цінності і транспортно-заготівельні витрати. За визначенням сум відхилень за закупленими матеріальними цінностями аудитор перевіряє, чи не має місце зміна вартості одних матеріалів на другі види з метою регулювання фактичної собівартості продукції. Крім того, встановлюються факти списання на собівартість витрат, які не належать до матеріалів, що використовуються у виробництві, тобто тих, які використовуються за проведення будівельних і ремонтних робіт загального виробничого призначення.

З особливою увагою аудитор повинен перевірити правильність списання матеріальних витрат на окремі види калькулювання продукції. З цією метою для перевірки використовуються первинні документи з витрачання матеріаль-

них цінностей (норми і нормативи), звітні документи структурних підрозділів, оскільки неправильне списання матеріальних витрат невиправдано збільшує або зменшує ціну на продукцію, що впливає на обсяги реалізації, а невиправдане зниження ціни приводить до зменшення прибутку або збитковості підприємства.

При перевірці собівартості аудитор має перевірити витрати майбутніх періодів, до яких належать:

- витрати на підготовку і освоєння нових видів продукції, що не призначені для серійного і масового виробництва;

- одноразові витрати з масового набору робочих за організації або за розширення виробництва;

- витрати на передплату періодичної преси.

Також у ході аудиту собівартості необхідно перевірити порядок:

- списання паливно-мастильних матеріалів;

- визначення амортизаційних відрахувань на повне відновлення вартості машин і обладнання;

- правильність віднесення до складу собівартості витрат на експлуатацію і ремонт обладнання;

- поділ витрат на змінні та постійні відповідно до класифікаційних ознак НП(С)БО 16 «Витрати» і розподіл витрат за видами продукції.

При здійсненні аудиту передбачено перевірити графіки проведення ремонтів; внутрішню організаційно-розпорядчу документацію; попередні матеріали державного і внутрішнього контролю; первинні зведені облікові документи, регістри бухгалтерського обліку та фінансову і статистичну звітність.

Одним із важливих аспектів аудиту є глибокий аналіз всіх статей балансу і перевірка їх відповідності записам у Головній книзі за аналізований період. Якщо при цьому буде виявлено невідповідності щодо бухгалтерських записів чи окремих сумових показників, аудитор звертається до облікових регістрів і первинних документів.

Шляхом перевірки записів у облікових регістрах і даних первинних до-

кументів аудитору слід встановити повноту обліку, правильність записів у облікових регістрах і первинній документації, їх реальність.

На основі аналізу і тестування звітних та інших даних про підприємство аудитор висловлює свою професійну думку про об'єктивність і точність даних обліку і звітності та їх відповідність реальній дійсності.

За наслідками перевірки установчих документів або облікової політики аудитором складається аудиторський висновок, у якому фіксуються виявлені недоліки, обґрунтовуються можливі негативні наслідки і даються конкретні пропозиції щодо їх усунення в подальшій діяльності підприємства, що перевіряється.

Усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг). Собівартість одиниці продукції є основою для прийняття більшості управлінських рішень. Успіх підприємства залежить від своєчасної та достовірної інформації про формування собівартості, тому що: витрати на виробництво є базою для встановлення ціни продажу; інформація про собівартість знаходиться в основі прогнозування та управління виробництвом та використовується для вирішення великої кількості поточних оперативних завдань управління.

Здійснення якісного й ефективного аудиту витрат виробництва забезпечує прибутковість підприємства, інформаційну прозорість різних напрямів господарської діяльності та виживання в конкурентному середовищі. Тому актуальною проблемою на сьогодні стає перевірка правильності, своєчасності та законності відображення витрат виробництва в обліку.

Передує початку аудиту попередній огляд, який проводиться з метою оцінки слабких і сильних сторін внутрішнього контролю процесу виробництва і витрат. Анкета перевірки витрат на виробництво і собівартості продукції наведено в Додатку С.

Після проведення попереднього планування починається розробка загального плану аудиту. План аудиту — це документ, який зокрема, розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватися праців-

никами аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнято низького рівня.

Після складання загального плану аудиторської перевірки складається програма аудиту витрат на виробництво продукції. Програма аудиту - це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази у відповідності до мети перевірки щодо відповідного клієнта.

Висновок до розділу 2.

Поняття витрат, як об'єкта обліку та аудиту, визначено як сукупність витратних об'єктів, які мають економічний зміст та відображаються у фінансовій звітності. Зазначено, що визнання витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є важливим етапом в процесі формування облікової інформації.

Класифікація витрат для потреб управлінського обліку визначена як важливий інструмент для прийняття управлінських рішень, контролю та прогнозування. Організація обліку витрат підприємства визначена як ключовий елемент для забезпечення точності та достовірності фінансової звітності, а також для забезпечення інформації для прийняття управлінських рішень.

Методологічні засади формування інформації про витрати підприємства та її відображення у фінансовій звітності регулюються НП(С)БО 16 "Витрати", який визначає основні принципи обліку витрат і визначення собівартості продукції. Метою цього обліку є забезпечення своєчасного, документального, повного і достовірного відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення ефективного контролю за використанням ресурсів.

Основні завдання обліку витрат на виробництві включають оптимальне визначення розміру виробничих витрат, визначення ціни продукції та групування витрат, управління і контроль за обсягом витрат та забезпечення своєча-

сних даних про стан витрат. Об'єкти обліку витрат - це продукція, роботи, послуги або види діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом витрат. Витрати виробництва представляють собою виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції.

Метою будь-якого підприємства є максимізація прибутку, а для досягнення цієї мети необхідні ефективний облік і управління витратами виробництва. Витрати виробництва виступають як вартість ресурсів, задіяних у виготовленні продукції, і визначаються як оцінена в грошах вартість виробництва певного обсягу продукції. Відповідно, правильний облік витрат є ключовим аспектом для досягнення ефективного управління та максимізації прибутку підприємства.

РОЗДІЛ 3
УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Стратегічний управлінський облік як складова обліково-аналітичної системи управління витратами

Стратегічне управління витратами – це процес забезпечення раціонального рівня витрат з погляду стратегічної перспективи, який здійснюється за допомогою системи приймів та методів, що забезпечують виконання функцій управління витратами на стадіях формування, реалізації, контролю та регулювання стратегії підприємства [3, с. 339].

Однієї з передумов розвитку промисловості є наявність і посилення конкурентних переваг. Конкурентна перевага досягається за допомогою створення більшої різниці між собівартістю і продажною ціною, чим у основних конкурентів. Таким чином, стратегічне управління витратами базуються на стійкій конкурентної перевазі. Центральною проблемою управління витратами є розробка і реалізація стратегії підприємства. Головним завданням розробки конкурентної стратегії є досягнення конкурентних переваг і рентабельності підприємства.

Формування ефективної конкурентної стратегії є складною творчою роботою, яка вимагає знань та специфічних підходів, розуміння її особливостей і методів.

Формування стратегії досягнення конкурентних переваг щодо витрат включає: формулювання місії та цілей, аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища, вироблення стратегії (аналіз ланцюжка цінностей, вибір конкурентної стратегії).

Важливого значення в організації стратегічного управлінського обліку витрат періоду мають наукові підходи, що їх можна використовувати для його побудови. Вибір конкретного підходу в значній мірі залежить від структури

обліково-аналітичної системи. У табл. 3.1 наведено основні підходи до організації стратегічного управлінського обліку [51, с. 62].

Таблиця 3.1

Підходи до організації стратегічного управлінського обліку

Підхід	Значення підходу
Системний	Організацію та функціонування стратегічного управлінського обліку розглядають як елемент системи стратегічного управління і системи управлінського обліку
Комплексний	Стратегічний управлінський облік розглядають як частина фінансово-господарської діяльності підприємства з комплексним використанням усіх видів інформації
Інформаційний	В організації та функціонуванні стратегічного управлінського обліку застосовують сучасні комп'ютерні технології
Інтеграційний	Забезпечує взаємозв'язок структурних підрозділів як по вертикалі, так і по горизонталі
Ситуаційний	Стратегічний управлінський облік концентрується лише на конкретних бізнес-процесах

Джерело: [15, с. 62]

На наш погляд, для організації стратегічного управлінського обліку витрат періоду доцільно застосовувати системний та інформаційний підходи. Зокрема, використання першого забезпечує нерозривний зв'язок між іншими складовими обліково-аналітичного забезпечення, другого - мінімальні витрати часу на формування, опрацювання та узагальнення зібраної інформації шляхом впровадження на підприємстві спеціальних програмних продуктів.

Важливе значення для методики стратегічного управлінського обліку мають його принципи. Окрім загальних принципів обліку, які притаманні будь-якому обліку, стратегічний повинен базуватися і на спеціальних принципах, якими є:

- узгодженість (зміна функцій стратегічного управлінського обліку повинна відбуватися відповідно до зміни стратегії підприємства);

- відносність (для прийняття управлінського рішення потрібна не лише абсолютна, а й відносна інформація);

- економічність (витрати на впровадження та функціонування стратегічного управлінського обліку повинні бути мінімальні, а ефект максимальний);

- адаптивність (стратегічний управлінський облік повинен бути адапто-

ваний до зовнішнього середовища і оперативно реагувати на різні зміни);

- прозорість (стратегічний управлінський облік повинен бути зрозумілим на запит користувача).

Впроваджувати стратегічний управлінський облік на підприємстві необхідно з огляду на сказане, з урахування специфіки його діяльності, інформаційних потреб менеджерів і керівництва та стану самої обліково-аналітичної системи. Тому, пропонуємо уніфіковану модель впровадження стратегічного управлінського обліку на підприємстві (рис. 3.1).

Першим етапом у побудові моделі стратегічного управлінського обліку є визначення елементів системи. Предметом стратегічного управлінського обліку витрат періоду є сукупність операцій фінансово-господарської діяльності, у результаті якої виникають адміністративні, збутові та інші операційні витрати. Витрати періоду є також об'єктом стратегічного управлінського обліку. Інформація про ці витрати, що її формують в обліковій системі, повинна бути інтерпретована та зрозуміла для потреб планування, прогнозування, аналізу, контролю та управління. При цьому доцільно визначити центри відповідальності, бізнес-процеси та витрати, які будуть за ними закріпленими. Організація обліку витрат періоду за центрами відповідальностями та відповідними бізнес-процесами дає змогу отримувати достовірну та оперативну інформацію, покладаючись не лише на дані фінансового обліку. Другий етап полягає у реалізації дій, спрямованих на формування необхідної інформації для потреб управління шляхом використання підсистем планування, прогнозування, обліку, контролю та аналізу. Оскільки характерною рисою стратегічного управлінського обліку є зосередженість на зовнішніх чинниках, першою підсистемою є прогнозування.

Класифікацію цих чинників доцільно здійснювати з урахуванням стратегічного менеджменту, що передбачає дослідження:

- макросередовища (економічні, політичні, правові чинники);

- мікросередовища (інвестори, банки та кредиті установи, постачальники, покупці, конкуренти, страхові компанії, аудитори).

Відповідно до розроблених прогнозів необхідно здійснити планування

безпосередньо витрат періоду.

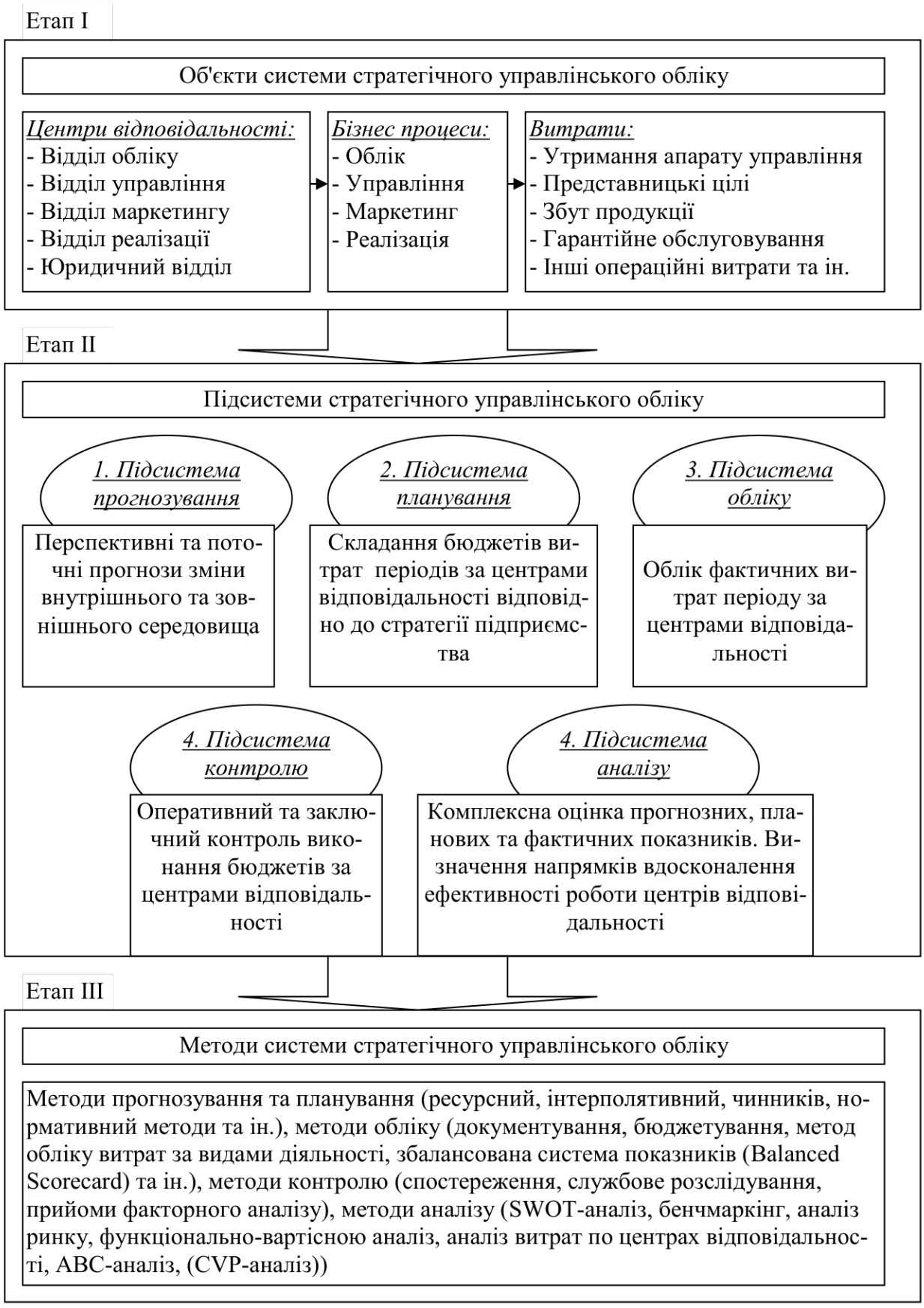


Рис. 3.1. Модель системи стратегічного управлінського обліку витрат періоду

Джерело: [15, с. 62]

Підсистема планування сприяє формуванню стратегічних та тактичних бізнес-процесів за всіма центрами відповідальності. На стадії планування необхідно сформувати бюджети витрат періоду відповідно до стратегії розвитку підприємства. Наприклад, якщо підприємство виводить на ринок новий товар, доцільно закласти в бюджет витрат періоду зростання частки витрат на маркетинг та рекламу.

Оскільки дані фінансового обліку не можуть надати необхідний рівень даних для аналізу про склад та поведінку витрат періоду, зростає значення організації управлінського обліку за центрами відповідальності. Формування такої інформації властиве підсистемі обліку. Наприклад, за даними обліку центру відповідальності збуту продукції можна визначити у розрізі кожного покупця витрати на збут, що є неможливим у системі фінансового обліку.

З метою перевірки виконання фактичних бюджетів витрат періоду їх плановим значенням зростає роль підсистеми контролю. Упродовж терміну, на який складено бюджет витрат періоду, необхідно здійснювати поточний контроль, а після його завершення - заключний.

У межах цієї підсистеми важливе значення відведено складанню відповідних форми звітності про виконання прогнозів, планів та бюджетів витрат періоду за відповідними бізнес-процесами та центрами відповідальності. Саме на основі даних аналізу та використання факторного аналізу можливо виявити вплив витрат періоду на фінансові результати.

Важливе значення у реалізації наведеного алгоритму здійснення стратегічного управлінського обліку відведено інструментам (методам), за допомогою яких функціонують наведені вище підсистеми. Зокрема, у межах формування моделі стратегічного управлінського обліку доцільно застосовувати аналіз сильних і слабких сторін підприємства, SWOT-аналіз, бенчмаркінг, аналіз ринку, облік і аналіз витрат по всіх стадіях життєвого циклу продукції, управління за цільовими витратами, функціонально-вартісний аналіз, аналіз витрат за центрами відповідальності, функціонально-вартісною аналіз, ABC (XYZ) -

аналіз, аналіз беззбитковості (CVP - аналіз), бюджетування.

Таким чином, на основі запропонованої моделі стратегічного управлінського обліку витрат періоду можна запропонувати алгоритм прийняття управлінських рішень, приведений на рис 3.2.

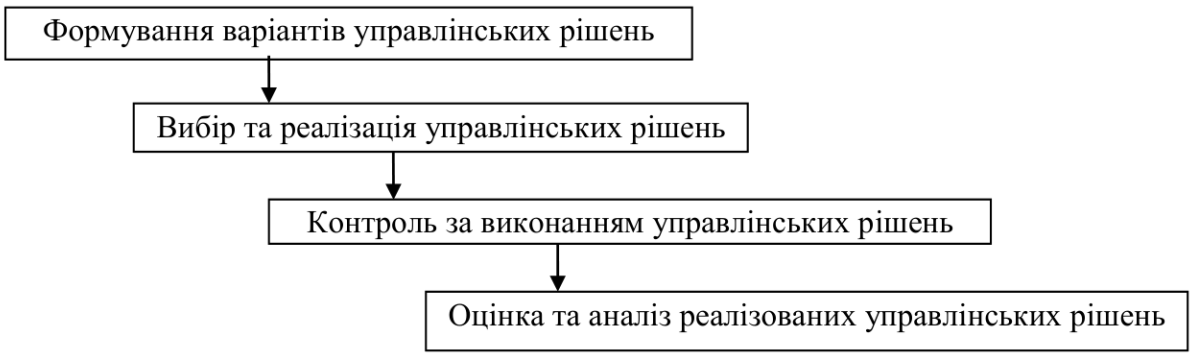


Рис. 3.2. Алгоритм прийняття управлінських рішень

Джерело: [15, с. 63]

3.2. Удосконалення стратегічного планування

Основною проблемою сьогодення в управлінні витратами підприємства є недостатній рівень поінформованості менеджерів про склад витрат та їх поведінку. Вирішити цю проблему можливо шляхом підвищення ефективності обліково-аналітичної системи. Одним із варіантів удосконалення обліково-аналітичної системи є використання прогресивних видів обліку, таких як стратегічний управлінський облік. Його впровадження у практичну діяльність суб'єктів господарювання дозволяє визначати вплив кожного виду витрат періоду та відповідного центру відповідальності на фінансовий результат діяльності та стратегію розвитку підприємства.

Основними завданнями ефективного управління витратами є:

1) забезпечення управління витратами, яке полягає в зборі необхідної інформації, її обробці та підготовленні різноманітних варіантів управління ними. Наприклад, щоб сформувати необхідні функціональні якості продукції, слід мати інформацію про структуру й обсяги ринку, об’єми видобутку нафти, вміст води, домішок, а щоб забезпечити ефективність придбання – інформацію про

ймовірних постачальників;

2) здійснення управління витратами шляхом провадження управляючих впливів з метою їх зниження. У цілому цей аспект полягає в реалізації тих програм, які розробляються на стадії забезпечення [184, с. 163].

Однак, залишається не повною мірою вирішене питання раціональної послідовності системи управління витратами, що впливає на її ефективність.

Вважаємо, для забезпечення ефективних результатів діяльності підприємств доцільним є дотримання певної послідовності дій (рис. 3.3).

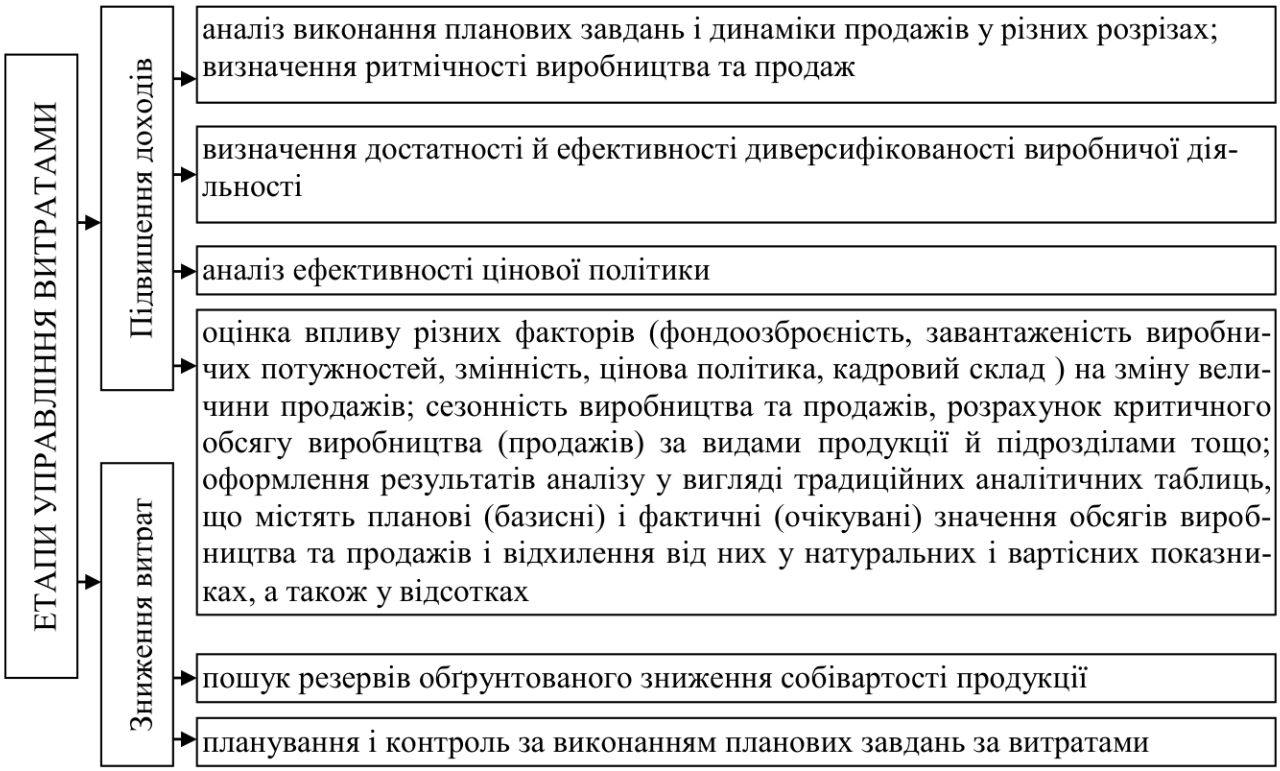


Рис. 3.3. Етапи ефективного управління витратами

Джерело: [18, с. 163]

Поєднання обох аспектів у функціях одного підрозділу практично є недоцільним. У першу чергу, це зумовлено тим, що всі сторони діяльності підприємства взаємопов’язані між собою і спроба передати функції забезпечення управління витратами однієї з будь-яких структур може призвести до некоректного вирішення проблеми, що виникла. З іншого боку, на підприємстві фактично немає підрозділу, який здатен був би ефективно вирішувати проблему забезпечення та управління витратами хоча б з точки аналізу й розробки варіан-

тів вирішення проблем. Вважаємо, що найбільш оптимальним було б використання в групи, що складається з технологів, технічних менеджерів, економістів, фінансистів, математиків, спеціалістів з дослідження операцій.

Проблема управління витратами займає центральне місце в системі обліку витрат і калькулюванні собівартості продукції. Пропонуємо розглядати систему управління витратами з погляду її трьох базових елементів: організаційної структури, процесів управління та методики управління.

Першим базовим елементом запропонованої системи є організаційна структура управління витратами. Це – новостворений або традиційний підрозділ з розширеними повноваженнями, до завдань якого входять забезпечення структури управління витратами необхідною вихідною інформацією та безпосереднє управління ними. В умовах діяльності нафтодобувних підприємств доцільним є дослідження таких організаційних варіантів управління витратами (рис. 3.3).

Перший варіант є найбільш розповсюджений з існуючих сьогодні організаційних схем управління витратами. Цей підхід найбільш прийнятний для малих підприємств, але недоцільний на середніх і великих підприємствах. По-перше, це зумовлено необхідністю збору й аналізу великого обсягу інформації, що призводить до необхідності створення додаткових інформаційних потоків, адже чим більша сфера діяльності підприємства, тим більша ймовірність появи кризових ситуацій. При такому організаційному підході робочі групи формуються часто й у великій кількості, що істотно знижує швидкість та ефективність прийняття рішень. По-друге, при формуванні фінансових потоків виникає потреба приймати рішення, які обмежують інтереси того чи іншого підрозділу, відповідно знижується об’єктивність прийнятих рішень.

Другому варіантові (делегування необхідних повноважень управління підрозділом групам уповноважених осіб) також властиві недоліки, які доповнюються ще й тим, що не кожен підрозділ може дозволити собі мати висококваліфікованого аналітика чи групи аналітиків.

За третього варіанта всі розроблені проблемною групою варіанти аналі-

зуються координаційною радою та рекомендуються до використання керівництву підприємства, а управління витратами здійснює безпосередньо підрозділ, що відповідає за той чи інший вид витрат.

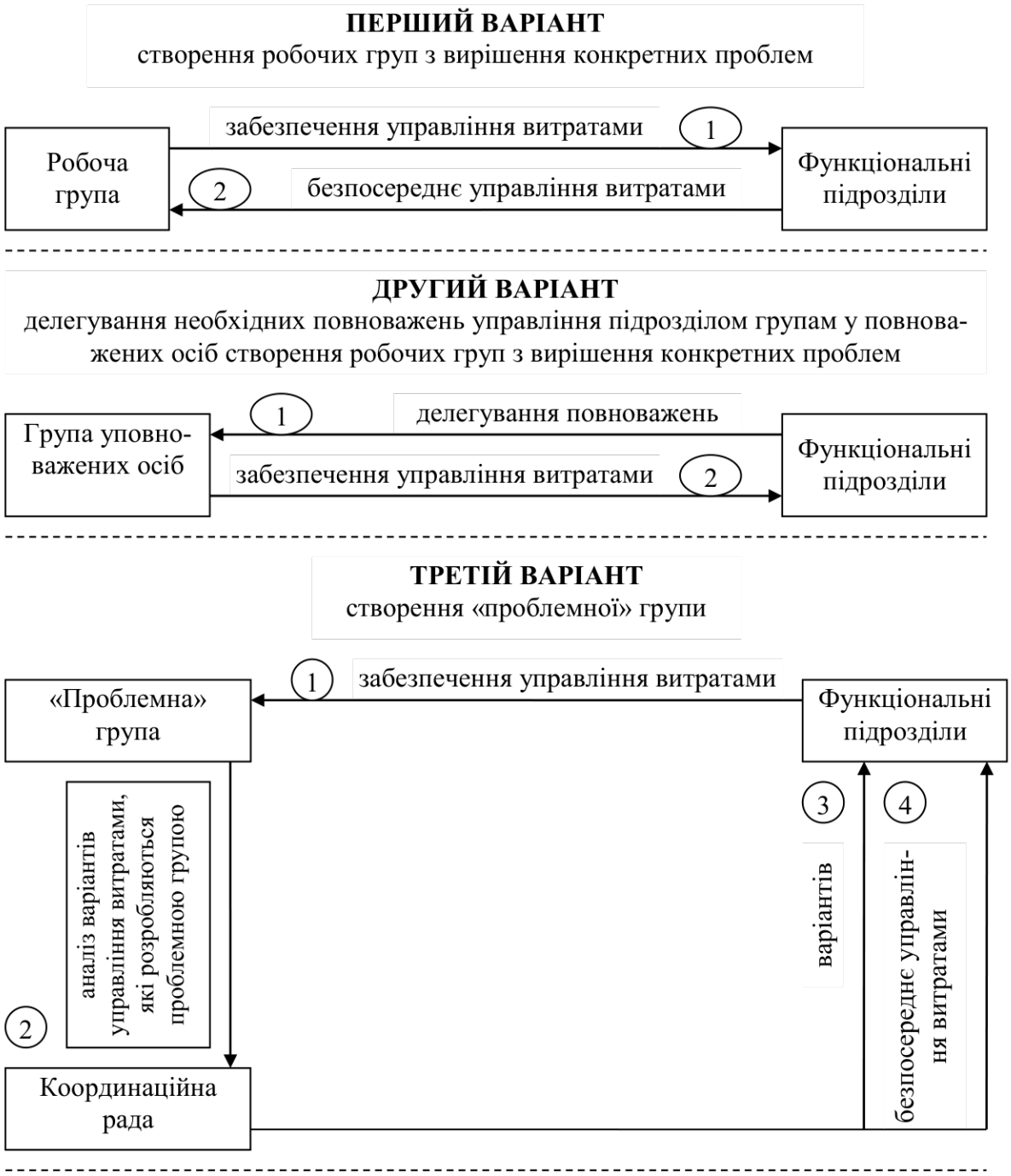


Рис. 3.4. Підходи щодо організації управління витратами

Джерело: [18, с. 163]

Проблемна група формується на постійній основі зі спеціалістів головних функціональних напрямів підприємства: технологів, менеджерів, фінансистів, економістів, аналітиків, а також спеціалістів у сфері дослідження опера-

цій. Чисельність групи залежить від розміру підприємства. Основними завданнями є збір, аналіз необхідної інформації, розроблення різноманітних варіантів управління витратами, моніторинг відхилень витрат від запланованого рівня, підготовлення й аналіз оперативних рішень функціональним підрозділам. Координаційна рада формується на тимчасовій основі з провідних спеціалістів функціональних підрозділів. Їх завдання полягає в аналізі головного варіанта розвитку, запропонованого проблемною групою. Найважливішою перевагою такого підходу є тісні взаємозв'язки між підрозділами, адже інколи стратегічні й оперативні напрями визначаються одним підрозділом, а реалізуються іншим.

У цих умовах використовується так званий проектний підхід до розв'язання проблемних питань. Проект включає комплекс взаємопов'язаних організаційних, технічних, фінансових, економічних, екологічних заходів з вирішення поставленого питання. Наприклад, при вирішенні проблеми освоєння нових родовищ нафти та газу створюються проблемні групи, до функцій яких входять облік, контроль і планування з метою управління проектом. Головним завданням групи є забезпечення рентабельності видобутку нафти. Окрім того, забезпечення контролю, обліку та планування в межах окремих проектів призводить до постійного моніторингу рентабельності окремих родовищ, здійснення якого входить до функцій координаційної ради. У результаті інвестор має повну прозорість усього ланцюга інвестицій: фінанси–технології, ресурси–збільшення видобутку нафти, зниження витрат–повернення позикових коштів чи реінвестування. Тобто така проектна структура є своєрідною перехідною формою від централізованого інтеграційного варіанта управління витратами до розроблення та вибору варіанта рішення на базі конкретного підрозділу, що забезпечує їх обґрунтованість та виваженість, і як наслідок, фінансову стійкість підприємства. Отже, це найбільш доцільний варіант організації управління витратами нафтодобувних підприємств.

Сьогодні особливого значення набуває налагоджена робота всіх елементів системи управління витратами на підприємстві. Тому, по-перше, запропоновано аналітичні елементи процесу управління витратами на підприємстві, які

потрібні для формування баз даних з необхідною інформацією для розробки варіантів управління витратами. З метою кращого контролю витрат виробництва для деталізації й групування витрат вирішальне значення мають такі об'єкти обліку, як місця виникнення витрат. Розвиток обліку за цими об'єктами визначає нині головний напрям удосконалення виробничого обліку, контролю та управління формуванням витрат виробництва.

По-друге, рекомендована методика управління витратами дозволяє здійснювати аналіз виключно на основі зіставлення матеріальних і фінансових потоків, що дає змогу зробити аналіз і його результати зрозумілими менеджерам усіх рівнів управління.

Формування ефективної конкурентної стратегії є складною творчою роботою, яка вимагає знань та специфічних підходів, розуміння її особливостей і методів. Удосконалена схема формування стратегії конкурентних переваг наведена на рис. 3.1.

Як видно з рис. 3.1 формування стратегії досягнення конкурентних переваг щодо витрат включає: формулювання місії та цілей, аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища, вироблення стратегії (аналіз ланцюжка цінностей, вибір конкурентної стратегії).

Першим і відповідальним етапом розробки стратегії є вибір місії та цілей. Місія повинна бути підкріплена реальними цілями. Цілі повинні бути: конкретними, вимірними, тобто реальними, погодженими (несуперечливими).

Найвідповідальнішим етапом розробки стратегії, заснованої на конкурентних перевагах, щодо витрат є формулювання цілей. Вони повинні охоплювати такі напрямки розвитку підприємства:

1) враховувати результати аналізу витрат підприємства;

2) відповідати цілям стратегії розвитку підприємства;

3) відповідати етапу життєвого циклу підприємства та його виробів.

Стратегічними цілями управління витратами є максимізація прибутку підприємства та забезпечення конкурентної переваги щодо витрат.

Завдання підприємства, на сьогоднішній день, складається у визначенні

та використанні своїх конкретних можливостей, за допомогою яких можна забезпечити конкурентну перевагу. Конкуренті переваги – це характеристики або властивості будь – яких сторін (видів) діяльності підприємства, які дають підприємству певні переваги над прямими конкурентами.



Рис. 3.1. Схема формування стратегії досягнення конкурентних переваг щодо витрат

Джерело: [3, с. 339]

Формування цілей управління витратами за окремими видами стратегій можуть мати такий вигляд:

1) з усіх можливих варіантів знайти таке поєднання чинників виробництва, що забезпечить реалізацію виробничого результату з найменшими витратами;

2) сформувати такі внутрішньовиробничі вартістні оцінки чинників виробництва, які сприятимуть найкращому використанню обмежених ресурсів для досягнення мети стратегії підприємства;

3) зменшити або досягти заданого рівня витрат на одиницю виробленої продукції.

Регулюванню рівня можуть підлягати: загальна величина витрат, виробничі, адміністративні, накладні, збутові витрати. Формування стратегії конкурентних переваг щодо витрат не може бути ефективним без вдосконалення внутрішнього та зовнішнього ланцюжка формування цінності (узгодження з постачальниками та споживачами). Основними чинниками для забезпечення ефективності реалізації стратегії для формування ланцюжка цінності всередині підприємства є масштаб діяльності, організаційна структура виробництва, вартість ресурсів, впровадження інновацій.

Ланцюжок формування цінності – це узгоджена послідовність певних видів діяльності, у результаті яких створюється цінність для споживача.

До стратегій, де витрати є або однією з конкурентних переваг, або впливають на виникнення інших конкурентних переваг, відносять:

1) стратегію лідерства за витратами (прагнення до низької вартості серед усіх продавців продукції чи послуг, щоб залучати широке коло покупців);

2) стратегію широкої диференціації (прагнення диференціювати пропоновану продукцію компанії щодо конкурентів у напрямках, що будуть залучати широке коло покупців);

3) стратегію оптимальних витрат (надання покупцям продукту більшої цінності за ті ж гроші, шляхом акцентування уваги на поєднанні низької вартості з одночасною широкомасштабною диференціацією. Метою є досягнення найкращих (найбільш низьких) вартостей і цін щодо інших виробників продукції з порівнянною якістю й особливостями);

4) стратегія, сфокусованих низьких витратах у ринковій ніші (концентрація на вузькому купівельному сегменті і подолання конкурентів на основі більш низької вартості).

Стратегія досягнення лідерства з витрат виправдана в наступних випадках: вироблена в галузі продукція мало чим відрізняється одна від одної (розходження в товарних марках незначні); більшість покупців чуттєві до ціни і купують найдешевші товари; існує дуже мало способів досягти диференціації продукції, що задовольнила б покупців; більшість покупців використовують товар однаково, тому вимоги до нього з боку покупців не мають відмінностей; витрати покупця на переключення з одного продавця на іншого низькі (чи дорівнюють нулю); покупців багато і вони мають значну силу, впливаючи на рівень цін. Але стратегія лідерства за витратами має також негативні сторони: нехтування іншими можливостями (наприклад ,маркетингом) може призвести до втрати конкурентних переваг; загроза появи нових технологій, що знизять витрати у конкурентів; загроза зниження чутливості покупця до ціни, наприклад у результаті зростання доходів чи зміни його переваг з низької ціни на вищу якість. Стратегії диференціації створюють конкурентну перевагу шляхом впровадження додаткових атрибутів і характеристик у продукцію компанії (чи послуги), яких конкуренти не мають. Успіх диференціації полягає в умінні компанії знизити витрати покупця по використанню продукції, більш повно відповідати вимогам покупців чи підсилювати моральне задоволення покупця від продукції компанії.

Шляхи досягнення конкурентних переваг за витратами такі: пошук найдешевших матеріальних ресурсів; раціоналізація чисельності персоналу; дотримання нормативів витрат ресурсів; максимально можливий обхід посередників. Стратегія досягнення конкурентних переваг щодо витрат набуває сенсу тоді, коли вона реалізується. Для того щоб контролювати процес реалізації стратегії та бути впевненим у досягненні цілей, необхідно розробляти стратегічні та оперативні плани, програми.

Розробка стратегії конкурентних переваг щодо витрат доцільно для забезпечення стабільності та економічного розвитку підприємства і досягнення її стратегічної мети, а також являється основою для створення на підприємстві ефективної системи стратегічного управління витратами, організації обліку ви-

трат (стратегічного і оперативного), аналізу і контролю діяльності усього підприємства.

Висновки до розділу 3.

Стратегічне управління витратами є ключовим елементом ефективного управління підприємством. Цей процес орієнтований на раціональне витрачання ресурсів зі стратегічної перспективи та включає в себе систему методів і прийомів, спрямованих на забезпечення функцій управління витратами на всіх етапах стратегічного циклу підприємства.

Ключовою передумовою розвитку промисловості є конкурентні переваги, які досягаються через ефективне стратегічне управління витратами. Стратегічне управління витратами базується на створенні значущої різниці між собівартістю та продажною ціною, порівняно з основними конкурентами.

Важливим завданням управління витратами є розробка та реалізація конкурентної стратегії. Це вимагає творчого підходу, знань і специфічних методів, а також ретельного аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства.

Формування стратегії досягнення конкурентних переваг в області витрат включає визначення місії та цілей, аналіз ланцюжка цінностей, а також вибір конкурентної стратегії. Наукові підходи грають важливу роль у побудові стратегічного управлінського обліку витрат, а їх вибір залежить від особливостей обліково-аналітичної системи підприємства.

Отже, ефективне стратегічне управління витратами визначає конкурентоспроможність підприємства та його здатність до досягнення стійких конкурентних переваг у довгостроковій перспективі.

РОЗДІЛ 4
ПРОФЕСІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ ВИКЛАДАЧА У ЗАКЛАДАХ ВИЩОЇ ОСВІТИ

4.1. Професія викладача закладів вищої освіти

Підвищення значимості вищої освіти для розвитку суспільства визначило і нові аспекти в традиційному розумінні рівня професійної підготовки фахівців. Характерним є швидкий розвиток наукових основ і технологій професійної діяльності, що викликає необхідність суттєвої професійної мобільності. Цей фактор вимагає від фахівця хорошою фундаментальної підготовки та здатності на цій основі швидко освоювати нові професійні технології. Соціально – економічний розвиток суспільства видвигає нові вимоги до викладацька - педагогічного складу вищої освіти: він повинен бути впевненим, освіченим, інтегрованим, володіти мисленням. Професіоналізм педагогів є необхідним умовою інтенсифікації вищої освіти.

Професія викладача вищого навчального закладу має свої особливості: високу автономність професії, що вимагає напруженої розумової праці; підвищений ступень професійної відповідальності; функції педагога, дослідника і менеджера; потреба безперервного саморозвитку на основі педагогічної діяльності і наукових досліджень; залежність ефективності освітньої діяльності як від навчального, такі і від того, якого навчають.

Основними вимогами до сучасного викладача є його фундаментальна наукова підготовка, високий світоглядний і методичний рівень лекцій і практичних занять, сучасне педагогічне мислення, загальна культура, моральна чистота й спрямованість діяльності. Викладач також повинен володіти основами науково – методичної та навчально – методичної роботи у вищій шкіл; методами і прийомами усного та письмового викладу навчального матеріалу, сучасними освітніми технологіями; активними методами навчання, основами застосування інформаційних технологій в навчальному процесі; методами формування

навичок самостійної роботи студентів.

За оцінкою С. Вітвицької, професійна діяльність викладача вищого навчального закладу має специфіку, яка вимагає:

1) наявності у викладача сукупності певних фізичних та інтелектуальних сил і здібностей, завдяки яким він успішно проводить доцільну діяльність щодо виховання і навчання (серед таких найважливішими є організаторські здібності);

2) врахування своєрідності об'єкта педагогічної праці, який водночас є суб'єктом цієї діяльності (активність суб'єктів педагогічної праці багато в чому визначається рівнем їх організаційних знань та вмінь);

3) зважання на своєрідність засобів праці викладача, значна частина яких- духовні;

4) врахування специфіки взаємозв'язку між підсистемами: інтелектуальні та фізичні сили педагога, сукупність певних об'єктів праці, сукупність засобів і структури діяльності.

На відміну від шкільного вчителя, якому для початку роботи достатньо закінчити інститут або університет, викладачеві вузу для просування на кожну з посад необхідно відповідати ряду умов. Кожен педагог в університеті або інституті навчає студентів однієї або кількох дисциплін.

Обов'язки викладача:

• підготовка навчального матеріалу з предмета на рік, семестр і кожне заняття;

• проведення занять зі здобувачами вищої освіти в різних форматах (лекції, лабораторні роботи, семінари) з використанням найбільш ефективних і сучасних методів навчання;

• мотивація студентів до пізнавальної діяльності та формування у них необхідних навичок, умінь і знань з дисципліни, що вивчається;

• контроль успішності студентів;

• підготовка методичних матеріалів, участь в модернізації освітніх програм;

• прийом контрольних і практичних робіт, екзаменів і заліків. Крім основної діяльності викладач керує додатковими секціями, студентськими кружками, факультативами, консультує слухачів в індивідуальному порядку. Обов'язковою умовою є наукова робота і залучення до неї студентів.

Але у більшості навчальних закладів вищої освіти відсутня необхідна база для глибокої науково – дослідної роботи, немає приміщень, обладнання. Основними ціннісними установками викладача вищої школи є схильність до пізнання навколишнього світу і систематизації знань; прагнення до творчого самовираження через педагогічну і наукову діяльність; професійно визнання рівних як засіб самоконтролю і стимул до безперервного професійного росту[4].

Викладачеві університету потрібно добре розбиратися в своєму предметі і володіти відповідними здібностями. Також викладач повинен знати психологію навчання, вміти зрозуміло і систематизовано викладати інформацію, мати певну харизму, щоб студенти із задоволенням приходили на його заняття, і гарною дикцією. Не завадить вміння концентруватися і виконувати монотонну працю, оскільки ця професія неминуче пов'язана із заповненням великої кількості документів. Для ведення науково – дослідної діяльності важлива також допитливість розуму і здатність знаходити нестандартні рішення. Сучасний викладач вузу є одночасно педагогом, вихователем, організатором діяльності студентів, активним учасником в спілкуванні з ними, з колегами, дослідником педагогічного процесу, консультантом, професіоналізму і громадським діячем.

Він постійно підвищує професіоналізму і педагогічної майстерності, веде творчий пошук нового. Викладач орієнтується на те, щоб дати студентам повному обсязі міцні і глибокі знання, навчити застосування їх на практиці. Викладацька робота відноситься до складних видів діяльності. Від викладача вимагається велика практична підготовка, досвід, педагогічна гнучкість і вміння творчо підходити вирішення виникаючих завдань, які визначають рівень його професіоналізму. Він повинен відчувати свій високий престиж в суспільстві.

Викладання у ВНЗ висуває певні вимоги до особистих якостей викладачів. В першу чергу, це вміння володіти собою і зберігати спокій в будь – якій

ситуації, яка може виникнути в аудиторії. По – друге, завжди ставитися до студентів з повагою, незалежно від того, заслуговує він, на нашу думку, цього чи ні. Професійна придатність викладача пов'язана з наявністю добрих мовних даних, врівноважності нервної системи, здатна витримувати впливу сильних подразників. До числа особливих якостей відносяться: комунікабельність, тактовність, спостережливість, організаторські здібності, вимогливість до себе. Для придбання та вдосконалення професійних умінь і вироблення педагогічної майстерності викладача необхідно уявляти собі структуру педагогічної діяльності, практичних умінь і навичок.

Щоб регулювати і оцінювати свою діяльність, підвищувати її ефективність, викладач застосовує різні методи самоаналізу, самоконтролю, самооцінки, прагне досягти високого рівня професіоналізму і виробити індівідуально-оптимальний стиль своєї діяльності. Повністю виконати своє призначення викладач може тільки тоді, коли він володіє певними професійно – особливими якостями, або професійною придатністю до обраній праці. Удосконалення якості освітньому процесу в вищих навчальних закладах, підвищення ефективності навчання безпосередньо залежить від рівня підготовки педагогів. Підвищення рівня професійної майстерності сприяють різні курси півищення кваліфікації, семінари та конференції, відвідування занять колег. Самоосвіта – процес свідомої, самостійної, пізнавальної діяльності з метою вдосконалення будь – яких якостей або навичок.

Самоосвіта як постійна діяльність викладача включає:

1. Науково-дослідну роботу.

2. Вивчання науково-методичної та навчальної літератури, постійний інформаційний пошук, знайомства з новими літературними джерелами.

3. Відвідування занять своїх колег, з подальшим обміном думками з питань організації занять, змісту навчання, методів навчання.

Кожен педагог сам визначає найбільш важливі аспекти вдосконалення своєї майстерності. Компетенції викладача визначаються наявності педагогічних умінь формувати цілі вивчання навчальної дисципліни (при відборі і описі

цілей важливо дотримати принцип їх досяжності); вимірювати рівень досягнення Викладач повинен вміти аналізувати діяльність студентів і їх психологічний стан, а також володіти навичками педагогічного спілкування. До професійно важливих якостей особливості викладача відносяться: позитивна мотивація, інтерес до педагогічної праці, педагогічні та організаторські здібності, риси характеру (вимогливість, справедливість, доброзичливість).

Підсумуючи викладене, підведемо, що сучасний викладач вищої школи – це професіонал, культурна, творча і високоосвічена людина, що поєднує в собі здібності і якості мудрого наставника, психолога, дослідника, технолога педагогічного процесу, знавця сучасних інформаційних і педагогічних технологій і творця особливості виховання. Тому в педагогічній теорії і практиці професіоналізм викладача його професійна компетентність, як одна з вічних наукових проблем.

4.2. Розробка опорного конспекту до лекції «Принципи організації бухгалтерського обліку на підприємстві»

ЛЕКЦІЯ № 1.1 ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

План лекції:

1. Поняття про організацію обліку.
2. Організація бухгалтерського обліку та її завдання.
3. Принципи та етапи організації обліку.

Зміст лекції

1. Поняття про організацію обліку

Основні й найголовніші засади ведення бухгалтерського обліку в Україні наведено в Законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 01.07.1999р. № 996-XIУ. Бухгалтерський облік– процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі

інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Бухгалтерський облік утворює нерозривну єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким він проявляє свою цілісність, зокрема, з системою законодавчого регулювання. Система нормативного-правового регулювання бухгалтерського обліку представлена п'ятьма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів:

1. Закони України - нормативно-правові акти вищої юридичної сили (вводяться в дію через десять днів з дня офіційного опублікування, якщо інше не передбачено самим законом, але не раніше дня опублікування в офіційних виданнях);

•Постанови, розпорядження та інші нормативно-правові акти Верховної Ради України (вводяться в дію через десять днів з дня офіційного опублікування, якщо інше не передбачено самим актом, але не раніше дня опублікування в офіційних виданнях);

•Укази, розпорядження та інші нормативно-правові акти Президента України (вводяться в дію через десять днів з дня офіційного опублікування, якщо інше не передбачено самим актом, але не раніше дня опублікування в офіційних виданнях);

•Укази Президента України по економічним питанням (в т.ч. питанням, що впливають на організацію обліку), не врегульованим законами України (вводяться в дію через 30 календарних днів після представлення до Верховної Ради одночасно з виданням таких указів).

2. Акти вищого органу в системі органів виконавчої влади:

•Постанови, розпорядження та інші нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України (з дня їх прийняття, якщо інше не передбачено самими актами);

•Нормативно-правові акти міністерств, інших органів виконавчої влади,

органів господарського управління і контролю (через десять днів після їх державної реєстрації, здійснюваної Міністерством юстиції України, якщо інше не вказано в таких актах);

•Нормативно-правові акти з митних питань (через 45 днів з дня їх офіційного друку, якщо інше не передбачено самим актом);

•Постанови Правління Національного банку України (через десять днів після їх державної реєстрації, здійснюваної Міністерством юстиції України, якщо інше не вказано в таких актах).

3. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативні документи з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що затверджуються Міністерством фінансів України;

4. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України та інших органів, що розробляються і затверджуються на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності;

5. Рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, що приймаються керівництвом підприємства на підставі попередніх чотирьох пакетів документів нормативноправового забезпечення.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно вибирає форми його організації:

1. Введення в штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби, як самостійного структурного підрозділу, на чолі з головним бухгалтером;

2. Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, створення юридичної особи;

3. Ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Підприємство самостійно:

- Визначає облікову політику.Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, прийнятих підприємством для складання та подання звітності.

- Розробляє систему і форми внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підпис бухгалтерських документів;

- Може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділи та інші відокремленні підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з наступним включенням показників до фінансового звіту підприємства.

Організація обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу. Організація бухгалтерського обліку є одним із найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовки до його ефективної діяльності.

Без організованого обліку неможлива ефективна господарська діяльність підприємства. На організацію обліку впливає багато факторів нормативного, економічного, соціального та екологічного характеру.

Основними передумовами раціональної організації обліку на підприємстві є наступні:

1. Урахування організаційної структури підприємства, особливостей застосовуваної техніки і технології, організації виробництва.

2. Визначення характеру й обсягу інформації необхідної для обґрунтування оперативних, тактичних і стратегічних рішень.

3. Урахування законодавчих і нормативних актів щодо здійснення підприємницької діяльності та обліку і звітності.

4. Встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства.

2. Організація бухгалтерського обліку та її завдання

Є різні визначення терміна «організація». У загальному трактуванні організація – це упорядкування певної системи і підтримання її функціонування. Організація бухгалтерського обліку – це комплекс заходів власника підприємства, направлених на створення раціональної системи бухгалтерського обліку та ведення його відповідно до встановлених вимог і завдань. Терміни «організація» і «ведення» бухгалтерського обліку різні.

Організацію обліку здійснює власник (керівник) у співпраці з обліковими працівниками. Ведення бухгалтерського обліку входить до їхніх обов'язків та полягає у застосуванні методики і технології відображення в обліку господарських операцій, складання і подання звітності. Завдання організації бухгалтерського обліку пов'язані з його веденням.

Вони передбачають:

- вибір методики ведення бухгалтерського обліку з метою забезпечення збереження майна власника і надання інформації для управління;

- забезпечення технології і техніки бухгалтерського обліку;

- підбір облікового персоналу й організація його роботи. Завданнями, які вирішуються наукою про організацію обліку є наступні:

- визначення сутності організації обліку та його місця у виконанні завдань підприємства; - теоретичне обґрунтування предмету дисципліни;

- розробка методик організації обліку;

- розробка вимог до організації робочих місць працівників бухгалтерської служби;

- обґрунтування та розробка норм праці працівників бухгалтерії;

- обґрунтування та розробка комплексних системних зв'язків працівників бухгалтерії з іншими економічними службами та іншими центрами відповідальності;

- обґрунтування та розробка рекомендацій з впровадження інновацій з організації обліку, контролю та аналітичних служб. Предметом дисципліни

«Організація обліку» є системи ведення обліку, контролю та аналізу суб'єктів господарювання.

Контроль – це моніторинг прийнятих управлінських рішень як перед виконанням господарських операцій, так і після їх здійснення. Внутрішній фінансовий контроль є належним засобом забезпечення достовірності бухгалтерського обліку, відповідності його показників фактичному стану справ щодо наявності та руху майна, коштів та зобов'язань військової частини. Аналіз є невід'ємною частиною процесу прийняття рішень у системі управління господарською діяльністю. Економічний аналіз слід розглядати як дослідження рівня і динаміки показників, які характеризують наявність фінансових і матеріальних ресурсів, їх стан і використання; виявлення впливу окремих факторів і встановлення причин відхилення певних показників від базових. У результаті аналізу виявляють резерви, завдяки яким можна підвищити ефективність використання грошових коштів та військового майна, а також оптимальні шляхи їх реалізації.

Таким чином, економічний аналіз є невід'ємною складовою усієї системи управління фінансово-господарською діяльністю військової частини. Предмет організації обліку включає такі об'єкти: - обліковий процес, який включає технологію обліку, збирання, опрацювання і видачу інформації для складання звітності і прийняття управлінських рішень;

- працю людей, які здійснюють облік і контроль;

- забезпечення обліку і контролю.

Суб'єктами організації обліку є власник (керівник) і головний бухгалтер підприємства

Організація обліку здійснюється у три етапи:

1. створення суб'єкта господарювання – початок ведення обліку;

2. організація бухгалтерського обліку на підприємстві;

3. ведення та вдосконалення бухгалтерського обліку відповідно до потреб функціонування підприємства.

Методом організації бухгалтерського обліку є сукупність способів і

прийомів, за допомогою яких забезпечують відображення господарської діяльності підприємства в обліку.

Елементами методу є:

- документація - відображення господарських операцій в первинних документах, що надає даним бухгалтерського обліку юридичну силу. Документ письмово підтверджує здійснення господарської операції і є підставою для відображення її в обліку;

- інвентаризація - спосіб перевірки фактичної наявності товарноматеріальних цінностей і грошових коштів шляхом перерахунку, зважування, обміру з подальшим порівнянням отриманих даних про кількість активів з даними бухгалтерського обліку. За наявності розбіжностей (надлишків або нестач) встановлюють їх причини і винних осіб з відображенням в обліку отриманих результатів у тому місяці, в якому проводили інвентаризацію;

- система бухгалтерських рахунків - призначена для відображення господарських операцій з обліку наявності й руху господарських засобів і їх джерел;

- подвійний запис - спосіб відображення господарських операцій за кореспондуючими рахунками бухгалтерського обліку, при якому дотримуються відповідності записів за дебетом одного рахунку і кредитом іншого рахунку;

- оцінка (грошова) - застосовують для відображення різноманітних господарських засобів в єдиному грошовому вимірнику для узагальнення показників в обліку;

- калькуляція- спосіб підрахунку всіх витрат підприємства, які формують собівартість готової продукції, з тим, щоб скориставшись цим показником, беззбитково визначити відпускну вартість одиниці готової продукції;

- бухгалтерський баланс - одна з форм фінансової звітності, що складають на дату балансу на підставі показників за рахунками бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вираженні. Відображає загальну вартість господарських засобів підприємства і загальну суму джерел їх формування.

3. Принципи та етапи організації обліку

Основні принципи організації бухгалтерського обліку:

- цілісність, що передбачає подвійне узагальнення господарських фактів – явищ та процесів. Потребує розглядати систему як об'єкт, як цілісне явище, якість якого не зводиться до властивості будь-якої з окремих частин, які утворюють її. Цілісність обліку системи як об'єкта виявляється у двоїстому (подвійному, балансовому) узагальненні господарських фактів - явищ та процесів. Принцип цілісності дає змогу розв'язувати глобальні завдання, такі як, скажімо, збір даних про матеріали, стан розрахунків з постачальниками і т. ін. Цілісність контролю і аналізу господарської діяльності із системного погляду виявляється в комплексному використанні всіх джерел економічної інформації. Орієнтація па окремі джерела (планові, нормативні, облікові тощо) призводить до порушення системного підходу.

- усебічність, що передбачає врахування всіх внутрішніх зв’язків і відносин системи, усіх факторів, які впливають на її функціонування. Складність процесу організації бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в управлінні господарством пов'язана з наявністю численних варіантів узгодження можливостей людей, техніки, природних умов та інших складових цього процесу. Істотними чинниками є також постійне зростання масштабу виробництва, динамічність процесів, які відбуваються в економіці. Усе це зумовлює появу багатьох внутрішніх і зовнішніх зв'язків. Тому за системного підходу як окремий об'єкт організації розглядають структуру зв'язків між елементами системи, між певною системою і суміжними системами, які взаємодіють з нею (наприклад, плануванням, нормуванням, фінансами, регулюванням, контролем та аналізом).

- динамічність, що характеризує систему обліку як постійно змінну. Динамічність бухгалтерського обліку як системи зумовлена постійним удосконаленням форм і методів його організації, розвитком форм виконання розрахунків, системи рахунків, застосуванням нових методів обліку ресурсів, затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Принцип динамічності передбачає досить гнучкі зв’язки всередині підприємства між його

функціональними підрозділами для здійснення контролю й аналізу.

- адаптивність, що характеризує умови пристосування обліку до конкретних умов управління;

- взаємодії усіх елементів системи обліку для досягнення цілей її організації. Організація бухгалтерського обліку складається з трьох взаємопов'язаних етапів, які охоплюють весь бухгалтерський облік як технологічний процес, у яких поєднуються жива праця облікових працівників, засоби праці - технічне забезпечення бухгалтерського обліку, а також специфічні предмети праці бухгалтерські документи - для одержання підсумкової інформації. На першому, методичному етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних і аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс і звітність.

На цьому етапі, що відповідає першому рівню системи бухгалтерського обліку, здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, а саме:

1) проводиться комплекс заходів, які забезпечують організацію первинного документування: - вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації; - складання переліку форм первинних документів, їх проектування; - встановлення і запровадження порядку та процедур здійснення записів у первинних документах;

2) встановлення строків та порядку проведення інвентаризації;

3) вибір методу оцінки активів підприємства;

4) калькулювання (вибір номенклатури статей загальних і цехових витрат, способу калькулювання собівартості тощо);

5) вибір номенклатури рахунків (робочого плану рахунків) бухгалтерського обліку і розробка структури субрахунків та аналітичних рахунків;

6) вибір і затвердження переліку типових бухгалтерських проводок;

7) визначення переліку й розробки форм внутрішньої звітності та поряд-

ку їх заповнення.

Другий етап організації бухгалтерського обліку — технічний. Це вибір форми обліку, що найбільше відповідає галузі та розміру підприємства. Він полягає:

1) у виборі способу обробки облікових даних — безкомп'ютерного або комп'ютеризованого;

2) у розробці переліку і форм облікових регістрів;

3) у встановленні і запровадженні порядку здійснення записів у регістрах і перенесення даних у регістри. Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами — це організаційний етап.

Він охоплює:

1) встановлення і впровадження найбільш економної і найбільш зручної загальної схеми обліку (облік централізований або децентралізований);

2) визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками обліку);

3) встановлення і запровадження норм праці тачасу, необхідного для виконання робіт, і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів;

4) набір кадрів та їх навчання;

5) організація робочих місць бухгалтерів;

6) раціональне розміщення облікового апарату (поруч з оперативними підрозділами, працівниками, які часто взаємодіють з бухгалтерією тощо);

7) встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією й оперативними підрозділами підприємства, а також із зовнішнім середовищем (ведення належного діловодства та документообігу);

8) організація матеріального, інформаційного і технічного забезпечення облікових працівників;

9) мотивація працівників бухгалтерії (оплата праці, інші види стимулю-

вання);

10) встановлення та запровадження правильного і точного обліку роботи працівників та контроль за тим, як вони виконують свої функції;

11) організація архіву бухгалтерських документів;

12) організація безпеки та захисту облікової інформації.

Висновок до розділу 4.

Розділ 4 розкриває важливі аспекти та особливості професійної діяльності викладача у закладах вищої освіти. Здійснено аналіз профілю викладацької діяльності та розглянуто ключові компетентності, які є важливими для успішного виконання викладацьких обов'язків.

Викладач у вищому навчальному закладі є ключовим фігурантом навчального процесу, і висока якість його професійної діяльності безпосередньо впливає на якість освіти та розвиток студентів. Зазначено, що професійна діяльність викладача передбачає не лише глибокі знання у відповідній галузі, але й активну участь у педагогічному процесі, розвиток методичної бази та вміння використовувати інноваційні підходи до навчання.

Також розглянуто важливість розробки опорних конспектів та їхнє впровадження у педагогічну практику. Це сприяє структуризації та систематизації матеріалу, покращує засвоєння студентами інформації та сприяє ефективній передачі знань.

Загалом, розділ визначає важливі аспекти ролі викладача в сучасному вищому навчальному середовищі та вказує на ключові аспекти його професійної діяльності.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У сучасних умовах діяльність підприємства спрямована на отримання максимального прибутку. Створення системи господарювання зумовлює необхідність розвитку однієї з основних ділянок обліково-аналітичного процесу – обліку витрат виробництва і контролю над цими процесами. Одним з аспектів ефективного управління діяльністю підприємства є застосування обліку та аудиту витрат.

На основі проведеного нами дослідження економічного змісту, визнання і класифікації понять витрат, їх облікового забезпечення та аудиту, можна зробити наступні висновки

1. Дослідження показало, що малі сільськогосподарські господарства без належного внутрішньогосподарського обліку та контролю виробничих витрат і фінансових результатів господарства занепадають на Українському економічному ринку порівняно із великими сільськогосподарськими товариствами та агропромисловими комплексами.

2. Дослідження системи внутрішнього контролю у дає змогу ідентифікувати суб'єкти контролю виробничих витрат. Запропоновано класифікувати витрати згідно НП(С)БО 16 «Витрати» та відповідно понесених витрат господарством під час його діяльності.

3. Дослідивши організацію системи обліку витрат на підприємстві та фінансових результатів встановили, що вона є недосконалою. Раніше господарство не було зацікавлене в розвитку внутрішньогосподарського контролю, так як не бачило вигідної позиції крім додаткових витрат.

Через сезонність роботи не може конкретно визначити понесенні витрати, а лише виділяє приблизну суму. Тому пропозиція щодо системи внутрішнього аудиту витрат, проведена практично, застосовуючи всі вище вказані заходи, показала себе з вигідної сторони для господарства.

4. Провівши оцінку ефективності ведення обліку та внутрішнього аудиту витрат виробництва і фінансових результатів господарства дійшли висновку не ефективності контролю над господарством самостійно керівником. Запропону-

вали створити відділ внутрішнього аудиту, який займатиметься проведенням заходів контролю в середині підприємства та передаватиме зібрану інформацію керівнику.

5. Наведені вище напрями удосконалення бухгалтерського обліку витрат нададуть змогу поліпшити загальну систему управління підприємством через такі заходи:

- проведення постійного моніторингу виробничих витрат у розрізі окремих статей та підрозділів, оскільки для кожного виробничого підрозділу буде застосовано свій субрахунок, на якому акумулюватимуться його витрати, і кожен користувач інформації зможе наочно бачити їх динаміку в часі та відповідно до кількості виробництва;

- збирання та обробка оперативної та достовірної інформації щодо собівартості окремих виробничих процесів, оскільки кожному технологічному процесу буде надано для обліку окремий субрахунок, що також дасть змогу калькулювати не тільки собівартість одиниці продукції, а й собівартість послуг з переробки давальницької сировини на кожному циклі переробки;

- налагодження ефективної системи управління та контролю за витратами і собівартістю.

Все це сприятиме тому, що:

1) на основі цієї інформації будуть прийняті своєчасні управлінські рішення з ціноутворення;

2) інформацію щодо витрат окремих підрозділів буде використано для організації системи стимулювання та відповідальності працівників;

3) інформацію щодо окремих витрат у розрізі виробничих підрозділів буде покладено в основу створення ефективної системи планування та прогнозування діяльності підприємства взагалі;

4) на основі даних фінансової звітності користувачі зможуть відокремлювати власну готову продукцію;

5) буде налагоджено систему контролю за витрачанням ресурсів на кожному виробничому процесі та як результат — удосконалено систему закупівель

та маркетингову політику взагалі по підприємству;

6) система кодування витрат створить умови для налагодження ефективної системи аналізу та контролю різних аспектів витрат та сприятиме своєчасному перегляду норм витрачання ресурсів, підвищенню якості системи планування та прогнозування витрат;

7) інформація своєчасно використовуватиметься для аналізу собівартості та ціни реалізації продукції кожного виробничого процесу підприємства з подібними підприємствами галузі, що сприятиме загальному підвищенню конкурентних можливостей.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Антонова Л. В. Удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на якість продукції / Л. В. Антонова. // Ефективна економіка. - 2016. - № 7

2. Баглай К. А. Порівняльна характеристика визнання, оцінки та відображення в обліку підприємства витрат за МСФЗ, GAAP USA та НП(С)БО / К. А. Баглай // Управління розвитком. - 2013. - № 15. - С. 124-127

3. Бездушна Ю. М. Удосконалення обліку витрат на ремонт та поліпшення основних засобів / Ю. М. Бездушна // Молодий вчений. - 2015. - № 4(1). - С. 49-53

4. Боднар О. В. Окремі аспекти формування облікової політики підприємства стосовно витрат на виробництво продукції / О. В. Боднар // Облік і фінанси. - 2014. - № 2. - С. 14-18

5. Боднар Т. П. Особливості зведеного обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції / Т. П. Боднар, Т. В. Трачук // Регіональна бізнес-економіка та управління. - 2013. - № 4. - С. 61-70

6. Болдуєв М. В. Удосконалення методичного складника бухгалтерського обліку витрат за центрами відповідальності / М. В. Болдуєв // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. - 2018. - № 1. - С. 92-98

7. Брик Г. Витрати, доходи і фінансові результати як об’єкти облікової політики підприємства / Г. Брик, Н. Ціцька, Т. Поверляк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. - 2018. - № 25. - С. 70-74

8. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств / К.В. Бурко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2019. - №2. - С.162-178

9. Германенко Л. Обґрунтування використання методів обліку витрат та калькулювання в економічних реаліях / Л. Германенко // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія : Економі-

чні науки. - 2015. - Вип. 40(1). - С. 134-140

10.Головчак Г. В. Облік трансакційних витрат на ринку житлово-комунальних послуг / Г. В. Головчак, О. Б. Юрченко // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2018. - Вип. 21(1). - С. 55-59

11.Гораль Л. Т. Практичні аспекти реалізації облікової політики щодо подальших витрат на основні засоби / Л. Т. Гораль, С. М. Кафка, О. С. Степанюк // Облік і фінанси. - 2018. - № 3. - С. 19-28

12.Гордієнко Н. І. Вдосконалення обліку адміністративних витрат на комунальних некомерційних підприємствах охорони здоров'я / Н. І. Гордієнко, Н. Г. Краснікова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2018. - Вип. 31. - С. 69-72

13.Грещак, М. Г. Управління витратами : навч.метод. посібн. для самост. вивч. дисц. / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2002. – 131 с.

14.Гуцаленко Л. В. Дієвість контрольної функції обліку в управлінні трансакційними витратами підприємства / Л. В. Гуцаленко // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. - 2018. - № 1. - С. 114-121

15.Дерій В. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит у системі управління витратами на економічну безпеку / В. Дерій, І. Мельничук // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2019. - Вип. 1. - С. 197-208

16.Діденко С. В. Ретроспектива і сучасність поняття "витрати" як об'єкта управлінського обліку / С. В. Діденко, Ю. І. Матюшіна // Економіка і регіон. - 2011. - № 4. - С. 203-207

17.Дубініна М. В. Особливості відображення в обліку аграрних підприємств комерційних та управлінських витрат / М. В. Дубініна, Ю. Ю. Чебан, А. В. Скорозінська // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2014. - № 2(2). - С. 29-32

18.Жидєєва Л. І. Проблеми обліку та контролю доходів і витрат на "соціальне забезпечення" та їх відображення у формах звітності / Л. І. Жидєєва, О.

М. Андрієнко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2018. - Вип. 4. - С. 165-169

19.Задорожна Н. В. Мікроекономічна теорія виробництва і витрат : навч. посібн. / Н. В. Задорожна. – К. : КНЕУ, 2003. – 219 с.

20.Засадний Б. А. Особливості та шляхи удосконалення обліку витрат на маркетингову діяльність / Б. А. Засадний, І. Е. Башкін // Молодий вчений. - 2019. - № 3(2). - С. 428-431

21.Ковалюк О. М. Обліковий аспект співвідношення понять: центр відповідальності, центр витрат, контрольна точка витрат / О. М. Ковалюк, О. А. Колібаба // Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу. Серія : Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості. - 2015. - № 2. - С. 103-112

22.Козаченко А. Ю. Облік невиробничих витрат: вітчизняний та міжнародний підходи / А. Ю. Козаченко // Облік і фінанси. - 2012. - № 3. - С. 59-62

23.Король К. В. Витрати і затрати в обліку: сутність та доцільність розмежування / К. В. Король // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2014. - Вип. 3. - С. 225-231

24.Костякова А. А. Методи обліку витрат у рослинництві / А. А. Костякова // Облік і фінанси. - 2017. - № 2. - С. 13-20

25.Коуз Р. Фирма, рынок и право : сб. статей / Р. Коуз (пер. с англ. Б. Пинскера; науч. ред. Р. Капемашников). – М. : Новое издательство, 2007. – 224 с.

26.Коцкулич Т. Я. Управлінський облік трансакційних витрат на підприємствах / Т. Я. Коцкулич // Науковий вісник Івано-Франківського національного технічного університету нафти і газу. Серія : Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості. - 2015. - № 2. - С. 45-49

27.Кузнецова С. А. Облік та контроль доходів і витрат з урахуванням специфіки підприємств / С. А. Кузнецова. // Ефективна економіка. - 2014. - № 9. – С. 74-86

28.Лищенко О. Г. Облік витрат за центрами відповідальності / О. Г. Ли-

щенко, В. В. горбань // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2018. - № 3. - С. 69-77

29.Лукан О. М. Документування обліку витрат маркетингової діяльності / О. М. Лукан // Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка. - 2015. - Вип. 750. - С. 125-129

30.Любар О.О. Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності на підприємстві [Електронний ресурс] / О.О. Любар, М.В. Григораш // Ефективна економіка. − 2018. – № 12. – Режим доступу до журналу: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2018/88.pdf

31.Любар О.О. Особливості обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції / О.О. Любар, В.В. Новодворська // Збірник наукових праць ВДАУ / Редколегія: Середа Л.П. (головний редактор) та інші. – Вінниця, 2008. – Випуск 35. – С. 334-337

32.Людкевич Т. М. Облік і моделювання витрат підприємства / Т. М. Людкевич, Г. Ю. Коблянська // Формування ринкових відносин в Україні. - 2012. - № 3. - С. 151-156

33.Макаренко А. П. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства / А. П. Макаренко, Г. С. Хайло // Інвестиції: практика та досвід. - 2017. - № 1. - С. 68-75

34.Мікрюкова Л. В. Адаптація обліку витрат і доходів суб'єктів державного сектору до змін чинного законодавства / Л. В. Мікрюкова, Л. О. Гуцайлюк // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. - 2019. - № 1. - С. 91-97

35.Мних Є. В. Економічний аналіз : підручн. для студентів внз / Є. В. Мних. – К. : ЦНЛ, 2003. – 412 с.

36.Мулик Т.О. Організація обліку та аудиту витрат на збут підприємства: стан та напрями вдосконалення / Т. О. Мулик, Я. І. Мулик Я.І.// Глобальні та національні проблеми економіки. -2018. - № 22. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http: http://global-national.in.ua/issue-22-2018

37.Ночовна Ю. О. Класифікація витрат підприємства як основа організації управлінського обліку / Ю. О. Ночовна, О. М. Губачова // Економіка і регіон. - 2011. - № 2. - С. 185-189

38.Озеран В. О. Стратегічний управлінський облік як складова обліково-аналітичної системи управління витратами періоду / В. О. Озеран, Т. М. Бойчук // Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна. - 2014. - Вип. 44. - С. 61-65

39.Олійник О. В. Витрати підприємств як об'єкт облікової політики: організаційно-методичні положення / О. В. Олійник, Т. В. Барановська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2015. - Вип. 1. - С. 469-479

40.Очеретько Л. М. Удосконалення обліку витрат на оплату праці / Л. М. Очеретько, К. О. Багрій // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 23. - С. 67-71

41.Плахтій Т.Ф. Особливості застосування категорії «якість» в бухгалтерському обліку / Т.Ф. Плахтій // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. - 2016. - Том 21.- Випуск 3.- С. 197-201

42.Подмешальська Ю. В. Актуальні аспекти розподілу загальновиробничих витрат у системі обліку / Ю. В. Подмешальська, Л. К. Феофанов, І. С. Абрамова // Агросвіт. - 2018. - № 24. - С. 54-59

43.Подмешальська Ю. В. Облік та аудит адміністративних витрат / Ю. В. Подмешальська, Л. К. Феофанов, Г. Ю. Осетрова // Агросвіт. - 2018. - № 23. - С. 38-44

44.Подолянчук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2015.- №1. - С. 117-126

45.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Мінфіну України № 318 від 31.12.99 р

46.Попівняк Ю. М. Підходи до відображення витрат на придбання і використання програмного забезпечення у бухгалтерському обліку підприємства

/ Ю. М. Попівняк // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 15(2). - С. 96-100

47.Потриваєва Н. В. Нормативно-правові особливості облікового забезпечення витрат та доходів діяльності підприємств / Н. В. Потриваєва, Т. О. Кореновська // Вісник аграрної науки Причорномор'я. - 2016. - Вип. 1. - С. 9-18

48.Потриваєва Н. В. Особливості обліку земельних ресурсів сільськогосподарського призначення та витрат на їх поліпшення / Н. В. Потриваєва, І. В. Шевченко // Інноваційна економіка. - 2015. - № 2. - С. 235-240

49.Правдюк М. В. Облікове забезпечення управління витратами молокопереробних підприємств / М. В. Правдюк // Облік і фінанси. - 2015. - № 4. - С. 46-52

50.Правдюк М.В., Правдюк А.Л. Обліково-нормативне забезпечення управління витратами на біологічні перетворення у тваринництві / М.В. Правдюк, А.Л. Правдюк // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2018. - № 11. - С. 109-124

51.Правдюк Н.Л. Бюджетування як інструмент обліку витрат для підвищення якості продукції підприємств лікеро-горілчаної підгалузі. Економіка та держава. - № 9. - 2016. - С.13-15

52.Прядко В. Сучасний стан обліку фінансових витрат / В. Прядко // Вісник Тернопільського національного економічного університету. - 2018. - Вип. 4. - С. 156-163

53.Рехтета О. М. Особливості обліку доходів і витрат домогосподарств / О. М. Рехтета, О. С. Портненко // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. - 2018. - № 1. - С. 99-103

54.Рзаєв Г. І. Обліково-аналітичні процедури підтримки безпеки формування доходів, витрат і фінансових результатів / Г. І. Рзаєв, Д. О. Драгочинська // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. - 2019. - № 1. - С. 62-65

55.Рибакова Л. П. Організація управлінського обліку за центрами витрат: теорія і практика / Л. П. Рибакова. // Економіка. Управління. Інновації. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 1

56.Саванчук Т. М. Інформаційна підтримка управління витратами в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств: обліковий аспект / Т. М. Саванчук // Проблеми системного підходу в економіці. - 2019. - Вип. 2(2). - С. 107-112

57.Столярчук Н. М. Облік капітальних витрат в об'єкти інтелектуальної власності / Н. М. Столярчук // Облік і фінанси. - 2018. - № 4. - С. 70-76

58.Стрєльніков Р. М. Організація внутрішньогосподарського контролю в системі обліку витрат капітальних інвестицій / Р. М. Стрєльніков // Проблеми системного підходу в економіці. - 2018. - Вип. 3(2). - С. 75-80

59.Суворова Н. І. Об’єкти обліку витрат тваринництва в системі бухгалтерського обліку аграрних формувань / Н. І. Суворова // Облік і фінанси. - 2012. - № 3. - С. 72-76

60.Танасієва М. М. Облік природоохоронних витрат в операційній діяльності лісового господарства / М. М. Танасієва // Інвестиції: практика та досвід. - 2015. - № 24. - С. 105-114

61.Фоміна О. В. Сучасні тенденції розвитку обліку витрат / О. В. Фоміна // Бізнес Інформ. - 2019. - № 2. - С. 277-282