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

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

1-6.2
20.11.23

Ірина Миколаївна Устименко

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему:

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

Науковий керівник
д.е.н., проф. Ірина ЖИГЛЕЙ
_____
(підпис)

Рецензент
к.е.н., доц. Тетяна НАЗАРЕНКО
_____
(підпис)

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

Житомир
2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВИТРАТ: ПОНЯТТЯ, ВИЗНАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

1.1. Поняття витрат як об’єкта обліку …… 7

1.2. Визнання витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів …… 15

1.3. Класифікація витрат для потреб управлінського обліку 24

РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Система обліку витрат підприємства……... 31

2.2. Облікове відображення витрат підприємства ……. 38

2.3 Організація та методики аудиту витрат на підприємстві……... 51

РОЗДІЛ 3. ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ ТА УПРАВЛІННЯ СОБІВАРТІСТЮ

3.1. Стратегічний управлінський облік як складова обліково-аналітичної системи управління витратами…… 58

3.2. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції…… 73

РОЗДІЛ 4. ОСВІТНЄ СЕРЕДОВИЩЕ ТА ЙОГО РОЛЬ У ФОРМУВАННІ ІНДИВІДУАЛЬНОСТІ СТУДЕНТА

4.1. Роль закладу вищої освіти у формування особистості студента…... 82

4.2. Розробка практичного заняття на тему: «Облік витрат виробництва і готової продукції»…….. 87

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. Визначення фінансового результату діяльності підприємства полягає в зіставленні доходів, отриманих підприємством, і витрат, що були понесені ним у зв'язку з отриманням таких доходів. Отже, величина витрат є одним із основних якісних показників операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства, від якої залежить ефективність функціонування та фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Однак різносторонність наукових досліджень теоретичної та практичної сторін фінансового й управлінського обліку витрат свідчить про наявність низки питань, які є ще не вирішеними. Однією із важливих актуальних проблем, що потребують детального розгляду та доопрацювання, є відсутність єдиного, спільного для науковців тлумачення поняття «витрати» як економічної категорії. Внаслідок цього виникає необхідність у подальшій конкретизації та розвитку понятійно-категоріально апарату теорії управлінського обліку та контролю, зокрема в частині уточнення економічної сутності категорій «витрати» та «внутрішній контроль витрат».

Проблемам розвитку теорії та методології управління витратами присвячені праці таких видатних вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, як: О.В. Павелко, Т.І. Шутько, О.М. Денисюк, А.В. Долюк, А.З. Кургінян, О.П. Півнюк, Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна та інші. Проте, незважаючи на численні наукові розробки та публікації з даної проблематики, неоднозначність та різнобічність трактування сутності поняття «витрати» в законодавчій, довідковій та науковій економічній літературі значно ускладнює використання обліково-аналітичного інструментарію в процесі управління ними, що і обумовлює актуальність обраного напрямку дослідження.

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є вивчення теоретичних і практичних положень щодо обліку та аудиту витрат сільськогосподарських підприємствах з метою визначення напрямів удосконалення діяльності підприємства в цілому. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізо-

вані наступні завдання:

- розкрити економічну сутність витрат як об'єкта обліку та аудиту;

- розглянути особливості оцінки та визнання витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

- дослідити науково обґрунтовану класифікацію витрат для потреб обліку та аудиту;

- описати порядок документування операцій, синтетичного і аналітичного обліку витрат сільськогосподарських підприємств;

- розглянути організаційно-методичні аспекти аудиту витрат підприємства;

- висвітлити особливості стратегічного управлінського обліку як складової обліково-аналітичної системи управління витратами;

- визначити та обґрунтувати основні шляхи вдосконалення обліку та аудиту витрат у 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 здійснювалося із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання. Використовувалися методи індукції та дедукції – для збирання, систематизації і обробки інформації щодо розкриття змісту та сутності витрат як об'єкту обліку та аудиту; групування – для класифікації витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці; аналізу та синтезу, порівняння; метод логічного аналізу – для теоретичних узагальнень напрямів удосконалення обліку та аудиту витрат підприємства. Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів в процесі дослідження.

Інформаційною базою дослідження стали: первинна документація, регістри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України. У процесі дослідження використано дані бухгалтерського обліку та звітності.

Практичне значення одержаних результатів. На базі теоретичного дослідження та вивчення практичної діяльності підприємства, розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення діючої організації та методики обліку та аудиту витрат підприємства з урахуванням національних та міжнародних стандартів.

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

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 4 розділів, висновків, списку використаної літератури. Загальний обсяг роботи складає 105 сторінку. Магістерська дипломна робота містить 18 таблиць, 15 рисунків, список літератури включає 60 найменувань.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Поняття витрат як об'єкта обліку

Облік доходів та витрат, а також контроль за їх використанням є необхідною умовою ефективного функціонування підприємств в сучасних ринкових умовах. На сьогодні вітчизняні товаровиробники потребують трансформації фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності [83, с. 11].

В економічній літературі зустрічається багато формулювань терміну «витрати», які доречно поділити на дві частини:

1) визначення витрат з точки зору економічної теорії;

2) визначення витрат з точки зору бухгалтерського обліку (табл. 1.1).

Різниця між цими двома групами полягає в тому, що визначення з точки зору економічної теорії повною мірою розкривають економічний зміст категорії, а з точки зору бухгалтерського обліку – вказує на економічні наслідки здійснення витрат після завершення виробничого процесу.

Після розгляду вищевикладених визначень сутності витрат стає очевидним, що дослідники облікового напряму дотримуються тлумачення, яке наведене в П(С)БО 16 та характеризує наслідки збільшення витрат. Іншими словами, це визначення передає зміст витрат діяльності, які відображаються у звіті про фінансові результати, проте не відображає сутності категорії «витрати виробництва» на рівні виробничого процесу, тому що відпуск сировини і матеріалів у виробництво не супроводжується зміною розміру ані активів, ані пасивів, а призводить до змін у структурі активів підприємства.

Сучасні науковці, які досліджують витрати в системі управлінського обліку, використовують цей термін у різних значеннях (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Формулювання сутності поняття «витрати»

Автори	Визначення витрат
з точки зору економічної теорії	
Н.В. Задорожна [31, с. 30]	Під витратами розуміють вартість використовуваних ресурсів, необхідних для випуску визначеного обсягу продукції
Л.Т. Гіляровська [40, с. 162]	Витрати - це використані ресурси або виплачені грошові кошти за товари, роботи, послуги, які безпосередньо стосуються до виробництва кінцевого продукту
Л.В. Білецький, О.В. Білецький, В.І. Савич [6, с. 143]	Витрати виробництва - це витрати на придбання основних факторів виробництва, тобто робочої сили, засобів виробництва, найманої праці, капіталу і праці підприємців, які вимірюються величиною прибутку
В.Я. Горфінкель, В.А. Швандар [119, с. 520]	Під витратами підприємства визнається зменшення економічних вигід в результаті вибуття грошових засобів і (або) виникнення зобов'язань, що призводять до зменшення капіталу
Ч.Г. Хорнгрен, Дж. Фостер [112, с. 20]	Під витратами розуміють спожиті ресурси чи гроші, які треба заплатити за товари та послуги
Ю.С. Цал-Цалко [113, с. 5]	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва
з точки зору бухгалтерського обліку	
П(С)БО 16 «Витрати» [81]	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
М.Г. Грещак, О.С. Коцюба [21, с. 16]	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети - це витрати підприємства
М.А. Сажина, Г.Г. Чибриков [120, с. 245]	Витрати - це сукупність затрат на придбання ресурсів на ринку факторів виробництва
Ф.Ф. Бутинець [12, с. 299]	Витрати - грошовий вимір суми ресурсів, що використовуються з певною метою
Е.А. Мізіковський [107, с. 265]	Витрати на виробництво продукції є поточними і включаються до собівартості того звітного періоду, до якого належать, не залежно від часу оплати
О.Ф. Вербило [13, с. 64]; Є.В. Мних [64, с. 392]	Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу
В.Б. Івашкевич [34, с. 145]	Витрати - це відтік або інше використання активів і (чи) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг
В.П. Савчук [93, с. 18]	Затрати (видатки, витрати) являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства

Джерело: [25, с. 205]

Розбіжність тлумачення поняття «витрати» з точки зору економічної теорії та бухгалтерського обліку полягає також і в меті формування інформації про них:

– витрати з точки зору економічної теорії створюються з метою надання інформації для прийняття управлінських рішень щодо їхнього планування, аналізу та ціноутворення;

– витрати з точки зору бухгалтерського обліку висвітлюють інформацію про діяльність підприємства, яка відображається у фінансовій звітності.

Кожна група також вирізняється і за часом виникнення витрат. Часом виникнення витрат першої групи (з точки зору економічної теорії) є момент реального споживання ресурсів, виконання робіт чи послуг, що супроводжується відтоком коштів з підприємства. Витрати другої групи (з точки зору бухгалтерського обліку) виникають у момент документального оформлення подій зменшення активів або збільшення зобов'язань.

З проведеного дослідження сутність витрат підприємства можна визначити таким чином: витрати – це використані за певний період задіяні чинники виробництва, які необхідні підприємству для здійснення своєї виробничої та реалізаційної діяльності, у грошовому вираженні.

Дослідження чинних нормативних документів з обліку показує: термін «затрати» у чистому вигляді не використовується, замість нього використовується термін «витрати». Однак, подальший аналіз нормативів дозволив визначити: більше ніж у половини досліджених нормативів використовується термін «матеріальні затрати» як складова витрат за елементами. Витрати за елементами нормативно визначені та необхідні для розрахунку загального обсягу матеріальних ресурсів, які використовуються підприємствами в операційній діяльності та відповідно, при заповненні розділу 3 «Елементи операційних витрат» Форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Поряд з цим термін «матеріальні витрати» (групування витрат за статями калькуляції) використовується для визначення обсягів тих самих матеріальних ресурсів, що включаються до виробничої собівартості продукції за цей період.

Визначимо передумови необхідності розмежування категорій «витирати» і «затрати» за вітчизняними нормативами [41, с. 226].

Таблиця 1.2

Використання термінів «витрати» та «затрати» у нормативних документах з обліку за галузями економіки

Джерело (нормативний документ)	Термін «витрати»	Термін «затрати»	Інше	
			Термін «матеріальні затрати» як частина витрат за елементами	Термін «матеріальні витрати» як частина витрат за елементами
А	1	2	3	4
1. П(С)БО 16 «Витрати»	+	-	+	-
2. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	+	-	+	-
3. Методичні рекомендації з питань собівартості продукції (робіт і послуг) промисловості» № 373	+	-	-	+
4. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 573	+	-	+	-
5. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності № 226	+	-	+	-
6. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті № 65	+	-	-	+

Джерело: [41, с. 226]

Дослідження чинних нормативних документів з обліку показує: термін «затрати» у чистому вигляді не використовується, замість нього використовується термін «витрати». Однак, подальший аналіз нормативів дозволив визначити: більше ніж у половини досліджених нормативів використовується термін «матеріальні затрати» як складова витрат за елементами. Витрати за елементами нормативно визначені та необхідні для розрахунку загального обсягу матеріальних ресурсів, які використовуються підприємствами в операційній діяль-

ності та відповідно, при заповненні розділу 3 «Елементи операційних витрат» Форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)». Поряд з цим термін «матеріальні витрати» (групування витрат за статями калькуляції) використовується для визначення обсягів тих самих матеріальних ресурсів, що включаються до виробничої собівартості продукції за цей період.

Діючий законодавчий підхід наочно репрезентує протиріччя: використання у нормативних документах термінів «витрати» і «матеріальні затрати» як частини витрат за елементами за відсутності пояснення їх відмінності або схожості у жодному нормативі з обліку. Таким чином, необхідність дослідження обох категорій – витрати і затрати, – обумовлена законодавством.

За результатами дослідження визначено протиріччя у нормативних документах:

1. Використання термінів «витрати» і «матеріальні затрати» як частини витрат за елементами за відсутності пояснення їх відмінності або схожості у нормативах з обліку.

2. Нормативне визначення терміну «витрати» не враховує особливостей промислового виробництва, зокрема, створення додаткової вартості у виробничому процесі – основу для отримання прибутку, основу руху і нагромадження капіталу.

З урахуванням визначених протиріч визначено такі «проблемні місця» у нормативних документах:

– критерієм розмежування затрат і витрат є лише одна ознака групування витрат – за елементами;

– відсутність обґрунтованого пояснення щодо розмежування категорій витрати і затрати;

– ігнорування поняття затрати у нормативній літературі, і, натомість, масове використання поняття витрати без визначення відмінностей між категоріями;

– ігнорування зв’язку категорії затрати з процесом промислового виробництва;

– ігнорування у нормативному визначенні категорії витрати фундаментальної особливості промислового виробництва – створення додаткової вартості у виробничому процесі – основу для отримання прибутку, основу руху і нагромадження капіталу в галузі промисловості та в економіці в цілому.

Дослідження окресленої проблематики обґрунтовує доцільність аналізу існуючих поглядів науковців на трактування сутності категорій витрати і затрати. Уточнимо категорії «витрати» і «затрати» за Міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» фінансову звітність за міжнародними стандартами повинні складати: публічні акціонерні товариства (з 2011 року), банки, страховики та підприємства, що здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких установлюється Кабінетом Міністрів України. Таким чином, необхідним для дослідження є вивчення нормативної бази за міжнародними стандартами звітності і обліку щодо трактування термінів «витрати» і «затрати».

Аналіз діючих Міжнародних нормативів з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема «International Accounting Standard 2» (далі – IAS 2) [62] показує: в міжнародній практиці для відображення термінів «затрати» і «витрати» використовуються терміни «costs» та «expenses» відповідно. Отже, визначені терміни відокремлені один від одного. Подальше дослідження коректності перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема IAS 2 – МСФЗ 2 «Запаси», на українську мови виявило методологічні неточності перекладу (рис. 1.1).

Аналіз перекладу тлумачення категорії «витрати» («expences») свідчить про те, що визначення є подібним до визначення за П(С)БО 16 «Витрати» [81]. Однак, на відміну від визначення за П(С)БО 16, для витрат використано характеристику «consumption of assets» – у перекладі з англійської – «споживання активів», а не «зменшення активів». Зменшення активів є наслідком витрат, а споживання – характеристика більш доцільна для затрат, наприклад, споживання (використання) ресурсів у процесі виробництва. Звідси, використання

національного «зменшення активів» є більш доцільним для терміну «витрати» при організації обліку витрат операційної діяльності.

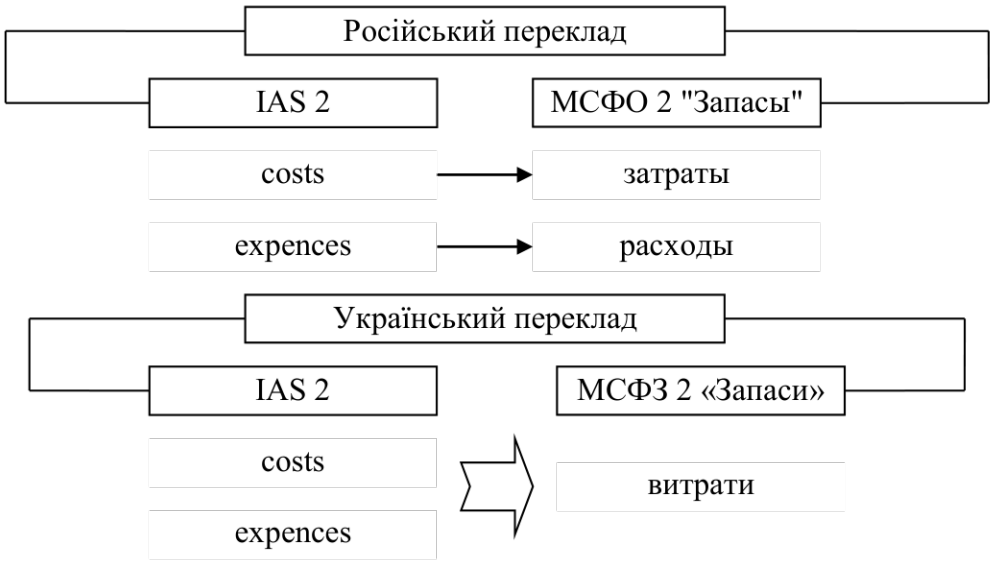


Рис. 1.1. Методологічні неточності перекладу категорій «costs» та «expenses» на українську мову

Джерело: [41, с. 228]

Результати проведеного дослідження дозволяють стверджувати: приведення чинних українських нормативів з обліку у відповідність до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності неможливе без розмежування термінів «витрати» і «затрати» та введення категорії «затрати» в нормативну практику облікового знання.

Розглянемо передумови розмежування категорій «витрати» і «затрати» в працях вчених попередників.

Аналіз наукових праць, в яких досліджуються питання визначення сутності витрат та необхідності розмежування категорій затрати і витрати, дозволив виокремити два підходи до цієї проблеми: 1) єдність категорій витрати і затрати та 2) розмежування цих категорій. Так, представники першої групи відповідно до чинних нормативів обліку виділяють в структурі бухгалтерського понятійно-категоріального апарату щодо обліку витрат тільки категорію витрат. Ця група вчених розглядає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до змен-

шення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками), або витрати розглядаються як вартість усіх матеріалів та послуг, що витрачаються. Окреслена позиція є дискусійною – категорія затрати має право на існування, з точки зору своєї економічної спрямованості.

Таблиця 1.3

Критерії розмежування понять «затрати» і «витрати»

Критерії	Затрати	Витрати
1	2	3
Сфера використання	Переважно управління	Переважно облік
Сутність показника	Відбиває реальний рух і трансформацію ресурсів	Відбиває зменшення активів і збільшення зобов'язань за період
Використання для формування звітності	Визначення показників виробничого процесу підприємства	Визначення фінансового результату діяльності підприємства
Перехід у майбутні періоди	Можуть переходити в майбутні періоди	Не можуть переходити в майбутні періоди
Джерело відшкодування	Дохід підприємства, прибуток (для втрат) в теперішніх і майбутніх періодах	Дохід підприємства в теперішньому періоді
Сфера виникнення відповідно до руху капіталу	Виробництво	Реалізація
Методи, використовувані для визначення моменту виникнення	Метод нарахування, касовий метод	Метод нарахування
Економічна спрямованість	Зростання капіталу	Отримання доходів
Сутнісний зміст	Споживання ресурсів, зміна їх натурально-речової форми, створення нової вартості, перетікання активів на калькуляційних рахунках	Зменшення економічних вигод через зменшення активів або збільшення зобов'язань
Вплив на процес кругообігу капіталу	Збільшення капіталу через створення нової і додаткової вартості на етапі виробництва	Зменшення капіталу

Джерело: [41, с. 229]

Друга група вчених розрізняє і категорію витрат, і категорію затрат. Розвиваючи наведений підхід до необхідності розмежування затрат і витрат, зауважимо: відповідно до трудової теорії вартості К. Маркса передумовою для розмежування понять «витрати» і «затрати» є необхідність створення нової і

додаткової вартості в процесі кругообігу і зростання капіталу, що не відповідає змісту категорії «витрати» як загальноприйнятого показника, який характеризує діяльність підприємства, отже, – оборот його капіталу.

Розбіжність категорій витрати і затрати за поглядами окремих учених зумовлена:

– різним часом їх виникнення і джерелом відшкодування;

– різним економічним змістом – використання ресурсів у виробництві не коректно визначати як витрати: ані вибуття активів із власності підприємства, ані зменшення власного капіталу не відбувається;

– ресурсною природою: затрати передбачають використання ресурсів;

– відношенням до процесу виробництва: затрати передбачають створення нової і додаткової вартості; затрати передбачають перетікання вартості на калькуляційних рахунках.

Як бачимо, для визначення сутності витрат в економічній літературі розглядають два підходи: трактування з точки зору загальної економічної теорії (управлінський підхід), та відповідно потреб бухгалтерського обліку.

Бухгалтерське трактування терміну розкриває економічні наслідки здійснення витрат: зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу. Бухгалтерські витрати визнаються лише коли є їх документальне підтвердження і прив'язані до певної дати. Визнання витрат з точки зору економічної теорії супроводжується вибуттям коштів або витрачанням ресурсів підприємства, що не залежить від дати виникнення зобов'язань. У межах обох підходів, існують різні трактування поняття, які мають деякі вагомі відмінності.

1.2. Визнання витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів

Проблеми розподілу витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках виступають предметом дискусій як теоретиків, практиків, так і праців-

ників податкової служби, оскільки цьому сприяють динамічні зміни, що відбулися у 2011 році щодо загальновиробничих витрат та системи оподаткування. В Україні облік витрат можна здійснювати за трьома класами рахунків, при цьому можливими є три варіанти його ведення:

1) із застосуванням лише класу рахунків 8 “Витрати за елементами” (для малих підприємств);

2) із застосуванням рахунків класів 2 “Запаси” і 9 “Витрати діяльності” (тобто за винятком класу рахунків 8);

3) із використанням рахунків усіх трьох класів – 2, 8 та 9 [117, с. 274].

Таким чином, суб’єкти господарювання можуть для обліку витрат застосовувати один із вищевказаних варіантів. Однак рішення про обраний клас варто зафіксувати у наказі про облікову політику чи договорі (примітках до договору), оскільки воно впливає на подальший облік витрат господарюючого суб’єкта.

Підприємства України, орієнтовані на залучення іноземних інвестицій, повинні складати фінансову звітність відповідно до Міжнародних стандартів. При цьому все більш популярним стає використання міжнародних стандартів і для ведення управлінського обліку. Це пов’язано з тим, що система управлінського обліку розробляється індивідуально для кожного підприємства і, отже, повною мірою відображає зміст господарських операцій [17, с. 135].

Маючи реальну інформацію про процес і результати діяльності, легше формалізувати господарські операції згідно стандартів бухгалтерського обліку. Тому перехід підприємства від П(С)БО до МСФЗ повинен починатися із постановки управлінського обліку, в основі якого лежить інформація про витрати підприємства, що виникають в ході господарської діяльності.

Оскільки вітчизняні підприємства прагнуть вести облік відповідно до МСБО, проведемо систематизацію основних категорій відмінностей у методологіях обліку витрат, покладених в основу МСФЗ (МСБО), П(С)БО і систем управлінського обліку (табл. 1.4).

Питання обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості на

міжнародному рівні розглядаються МСБО 2 «Запаси», положення якого регулюють правила вибору методів калькулювання, що впливають на величину прибутку звітного періоду.

Таблиця 1.4

Порівняльна характеристика методології обліку витрат у розрізі вітчизняних і міжнародних нормативів

Ключові позиції	МСФЗ (МСБО)	П(С)БО (фінансовий облік)	Управлінський облік
1	2	3	4
Витрати на продукт та витрати періоду	Існує	Не проводиться відмінностей	У загальному випадку тяжіє до МСФЗ, але існують системи, що не використовують таке розмежування (наприклад, у системі АВС всі витрати періоду, крім наднормових, повинні включатися до собівартості)
Класифікація витрат на продукт за принципом включення до собівартості продукції	Включають: виробничі змінні прямі; виробничі змінні непрямі; виробничі постійні непрямі	У загальному випадку діляться на прямі і непрямі. При цьому, непрямі включають: загальновиробничі змінні непрямі; загальновиробничі постійні непрямі. Склад визначається галузевими методичними рекомендаціями	Склад витрат і статті калькуляції визначаються підприємством самостійно, орієнтуючись на галузеві методичні рекомендації
Об'єкт обліку витрат (калькулювання собівартості)	За виробничою функцією - вид продукту	За виробничою функцією - вид продукту	За множинною функцією: виробнича (вид продукції), збутова (ринки, клієнти), управлінська (центри відповідальності)
Принципи угруповань непрямих витрат	Може бути одно- і багатофункціональне, визначається виробничими особливостями	Передбачається галузевими методичними рекомендаціями та інструкціями, зазвичай багатофункціональне, може змінюватися і доповнюватися підприємством	Зазвичай багатофункціональне, визначається виробничими особливостями

Джерело: [17, с. 135]

У МСБО 2 «Запаси» також даються рекомендації з розподілу непрямих накладних витрат виробничого характеру; з розподілу послуг комплексних виробництв і по розмежуванню витрат між тими, що капіталізуються та не капіталізуються в балансі.

Перехід України на МСФЗ, безумовно, підвищує якість економічної інформації, але в області обліку витрат і калькулювання собівартості продукції пов'язаний з рядом труднощів, обумовлених відмінностями в методології управлінського обліку, а також обліку витрат за принципами МСФЗ і П(С)БО. До таких належать відмінності у термінології, у складі й принципах угруповання та розподілу витрат; різні підходи до пояснення природи і походження груп витрат і до їх розподілу; тимчасова спрямованість обліку та аналізу витрат. У ході проведеного дослідження було виявлено різні підходи дослідників у тлумаченні методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, що дозволило їх групувати таким чином:

1) методи обліку витрат, методи калькулювання;

2) методи обліку витрат і калькулювання;

3) методи калькулювання;

4) методи обліку витрат.

На наш погляд, якщо розглядати калькулювання як складову процесу обліку витрат, то саме поняття методів калькулювання необхідно розглядати як інструменти обліку витрат для отримання інформації про вартість об'єкта обліку (наприклад, вартість оприбуткування об'єкта необоротних активів, вартість ремонту об'єкта необоротних активів, вартість продукту або групи продуктів).

Процес управлінського обліку складається з таких основних етапів (рис. 1.3). Сам процес обліку витрат і калькулювання розрізняється лише об'єктом і формою звіту.

Об'єктами обліку витрат є місця їх виникнення, види і групи однорідних продуктів: підприємства, виробництво, цехи, дільниці, бригади, агрегати, стадії, переділи, замовлення, напівфабрикати, готові вироби тощо. Істотний вплив на вибір об'єкта обліку витрат здійснюють особливості технологічних проце-

сів, технічні параметри вироблюваної продукції, тип виробництва. Під об’єктом калькулювання (носієм витрат) розуміють види продукції (робіт, послуг) підприємства, призначені для реалізації на ринку. Тобто, об’єкт обліку витрат є більш широким поняттям, ніж об’єкт калькулювання.



Рис. 1.3. Узагальнена схема процесу управлінського обліку

Джерело: [17, с. 136]

Приймаючи те, що калькулювання – це прийом обліку витрат, визначаємося, що існують методи обліку витрат, а методи калькулювання – це порядок визначення собівартості об’єкта калькулювання в процесі обліку витрат. Найбільш інформативними є класифікації витрат за трьома ознаками: за повнотою включення у виробничу собівартість; з тимчасової спрямованості обчислення витрат і за технологією виробництва (рис. 1.3).

За повнотою включення витрат у виробничу собівартість виділяють метод повного поглинання (absorption-cost system) і метод часткового поглинання витрат (direct-cost system). У рамках наступної ознаки класифікації методи поділяються на обчислення фактичних (минулих, історичних) (actual-cost system) і стандартних (планових, нормативних) (standart-cost system) витрат. Третя ознака – обсяг витрат, що відносяться на їх носії, за яким виділяють метод повного поглинання (absorption-cost system) і метод часткового поглинання витрат (direct-cost system). Традиційно вітчизняні дослідники обліку витрат називають в якості основи класифікації об’єкти, які визначаються особливостями технологічного процесу, – замовлення (при одиничному способі виробництва), про-

цес (у поточному виробництві) і переділ (у дискретних технологічних процесах виробництва масової продукції). Цим об'єктам відповідають позамовний, попроцесний і попередільний методи. В окремих випадках розглядаються додаткові методи, наприклад, партіонне (пооперацийне) калькулювання, а також, зазвичай, поза зв'язку із цією класифікацією – облік витрат за функціями (ABC-Costing).

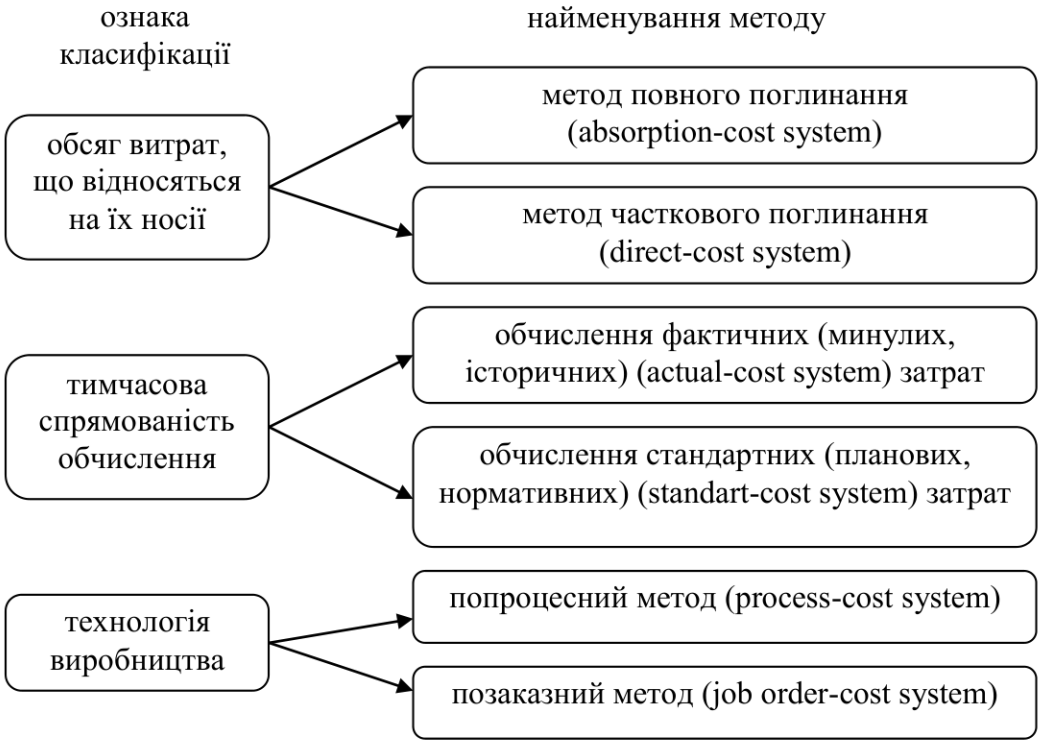


Рис. 1.4. Класифікація методів обліку витрат

Джерело: [17, с. 136]

При цьому, основним моментом у побудові даної класифікації є вибір узагальненого об'єкта обліку, відмінного від інших об'єктів, до якого і застосуємо спеціальний підхід. Виділимо три підходи до калькулювання в залежності від того, що є об'єктом обліку:

- позамовне калькулювання (об'єкт обліку та об'єкт калькулювання – замовлення);

- попроцесне калькулювання (об'єкт обліку – процес або його частина, переділ, об'єкт калькулювання – одиниця продукту);

- калькулювання за функціями (об'єкт обліку – функція організації,

об’єкт калькулювання – одиниця продукту).

Однойменний метод відповідає кожному з названих підходів, а всі інші методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції розвиваються в рамках одного з цих підходів. Так, наприклад, партіонна калькуляція є різновидом позаказної, а попередільний метод – розвитком попроцесного.

Дослідження практичного застосування методів обліку витрат показало, що на практиці вкрай рідко кожен із названих методів і підходів впроваджується у чистому вигляді. Різні цілі, переслідувані підприємствами, та особливості їх господарської діяльності зумовили появу великої кількості комбінацій базових методів обчислення витрат у рамках однієї класифікаційної форми. Так, використовуючи обчислення повних витрат (absorption-cost system), менеджери можуть вважати основою стандартні витрати (standart-cost system) і застосовувати все це у поєднанні або з попроцесним методом (processcost system), або із позамовним методом (job order-cost system). У даний час значно скоротилася частка підприємств, які застосовують один метод обчислення витрат без поєднання його з іншими. Дані методи в теорії та практиці розглядаються як методи обліку і калькулювання витрат. Таке визначення відносить їх виключно до області бухгалтерського обліку, відповідно виключно до компетенції облікових працівників. Тим часом їх застосування охоплює такі процеси як планування, організація і регулювання виробництва, а також має значний вплив на прийняття управлінських рішень, що дозволяє розглядати їх у більш широкому контексті, зокрема, з позиції управління витратами і підприємством в цілому.

Позамовне обчислення витрат здійснюється на підприємствах, що випускають неповторювані або рідко повторювані екземпляри окремих видів продукції, а також у виробництвах з виконання ремонтних та експериментальних робіт. Ч. Хорнгрен і Дж. Фостер вказують, що застосування цього методу доцільно «в організаціях, де матеріали на технологічні цілі, основна заробітна плата виробничих робітників і загальновиробничі витрати легко ідентифікувати з конкретною продукцією (послугами) або її групою». Для вітчизняних підприємств розглянутий метод не є новим, про що свідчить широке його висвітлення

у вітчизняній літературі. Протилежним позамовному методом обчислення витрат є попроцесний метод (попередільний метод). Незважаючи на рекомендації фахівців щодо застосування даної системи на промислових підприємствах, є факти її використання і в непромисловій сфері (наприклад, в кафе самообслуговування).

Основні прийоми обліку і калькулювання собівартості продукції визначаються низкою факторів, які можна об'єднати у дві групи (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Групи факторів, що визначають вибір методів обліку витрат

Найменування групи	Характеристика факторів
Галузеві	номенклатура вироблюваної продукції, виконуваних робіт, надаваних послуг; характер виробництва; застосовувана технологія
Організаційні	рівень розвитку управлінського обліку в діяльності структурних підрозділів (залежно від деталізації обліку за місцями виникнення витрат і його доведення до робочих місць змінюється і ступінь аналітичного обліку витрат); прийнятий спосіб оперативного контролю за собівартістю (спосіб документування відхилень від діючих нормативів витрат у ході виробництва); ступінь забезпечення керівництва (власників, засновників, акціонерів) обліковою інформацією для прийняття рішень.

Джерело: [17, с. 137]

Технологічні та організаційні фактори виробництва, тривалість виробничого циклу, кількісні та якісні характеристики продукції впливають на вибір способів і прийомів обліку витрат. Дослідження методів формування та обчислення витрат, які застосовуються у міжнародній та вітчизняній практиці, дозволяє проаналізувати доцільність їх практичного застосування (табл. 1.6).

Ґрунтуючись на даних таблиці, можна виділити основні напрямки щодо удосконалення процесу обчислення витрат на підприємствах, серед яких ключовим є впровадження системи variable-cost system, яка хоч і є подібною нормативному методу, але має у порівнянні з ним ряд переваг системи стандарт-кост (standart-cost system). Адже на сьогодні розподіл витрат на постійні та змінні є вкрай актуальним, оскільки точність і коректність обчислень витрат

прямо впливає на обсяг сплачуваних податків та одержаного прибутку. До того ж рішенням практичного застосування даних систем повинна передувати значна аналітична робота безпосередньо на підприємствах.

Таблиця 1.6

Відповідність методів формування та обчислення витрат, що застосовуються у міжнародній та вітчизняній практиці

Метод обліку витрат	Вітчизняний аналог	Ключові рекомендації щодо застосування
Job order-cost system	Позаказний метод	Доцільне застосування в індивідуальних виробництвах у поєднанні із виділенням центрів відповідальності
Process-cost system	Попередільний метод	Доцільне застосування у масових виробництвах у поєднанні зі стандарт-костом
Actual-cost system	Фактичне обчислення	Недоцільне застосування у зв'язку із втратою актуальності
Standart-cost system	Нормативний метод	Доцільне впровадження системи стандарт-кост
Absorption-cost system	Метод повного розподілу витрат	Доцільне застосування у більш стабільні в економічному відношенні періоди, не підходить для застосування в умовах кризи
Variable-cost system	Метод обліку змінних витрат	Доцільне впровадження як найбільш відповідного у сучасних умовах (зростання конкуренції, боротьби за ринки збуту, освоєння і випуску нової продукції тощо)

Джерело: [17, с. 138]

У результаті дослідження спеціальної літератури щодо тлумачення методів обліку витрат виявлені різні підходи до даного питання, що дозволило їх систематизувати за чотирма напрямками: методи обліку витрат, методи калькулювання; методи обліку витрат і калькулювання; методи калькулювання; методи обліку витрат. При прийнятті калькулювання як складової процесу обліку витрат, саме поняття методів калькулювання необхідно розглядати як інструменти обліку витрат для отримання інформації про вартість об’єкта обліку. В управлінському обліку виділені об’єкти і форми звітності, які характеризують уточнення методів калькулювання в процесі обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг).

1.3. Класифікація витрат для потреб управлінського обліку

Традиційні підходи до класифікації витрат підприємства, сформовані вітчизняною обліковою теорією і практикою впродовж минулих років, недостатньо відповідають сучасним вимогам управлінського обліку і системи управління, оскільки орієнтуються на калькулювання собівартості продукції з метою визначення фінансових результатів. Інші ж важливі завдання управлінського обліку – використання інформації про витрати для прийняття рішень; організація поточного контролю витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності; прогнозування і регулювання витрат – на основі такої класифікації вирішуються складно або не вирішуються взагалі [61, с. 186].

Організація поточного контролю витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності є ще одним важливим завданням управлінського обліку. В сучасному бізнес-середовищі, де виробничі процеси та витрати можуть бути розподілені на різні підрозділи та проекти, ефективний контроль за витратами на рівні відповідальних центрів дозволяє уникнути зайвих витрат та оптимізувати діяльність.

Крім того, управління витратами передбачає здатність прогнозувати майбутні витрати на основі наявної інформації. Такий прогноз дозволяє підприємству планувати бюджет, визначати стратегічні напрямки та приймати рішення, спрямовані на підтримку стійкого розвитку.

Отже, перегляд та модернізація класифікаційних підходів до витрат відображає потребу адаптації до сучасного управлінського середовища, забезпечуючи ефективність управління витратами та підтримуючи стратегічний розвиток підприємства.

Доказом цього є результати проведеного авторами дослідження чинних нормативних актів, що визначають методологічні засади ведення бухгалтерського обліку витрат в Україні, та практичні спостереження.

Методичні засади формування облікової інформації про витрати, які визнаються відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», наведено на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Елементи витрат операційної діяльності, які враховуються та які не враховуються при визначенні виробничої діяльності [533, с. 65]

Витрати, безпосередньо пов’язані з виробничим процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг), називають основними. Ці витрати в більшості випадків є прямими, тобто відносяться до конкретних об’єктів витрат на підставі первинних документів.

Класифікація витрат в управлінському обліку для прийняття управлінських рішень наведена на рис. 1.5.

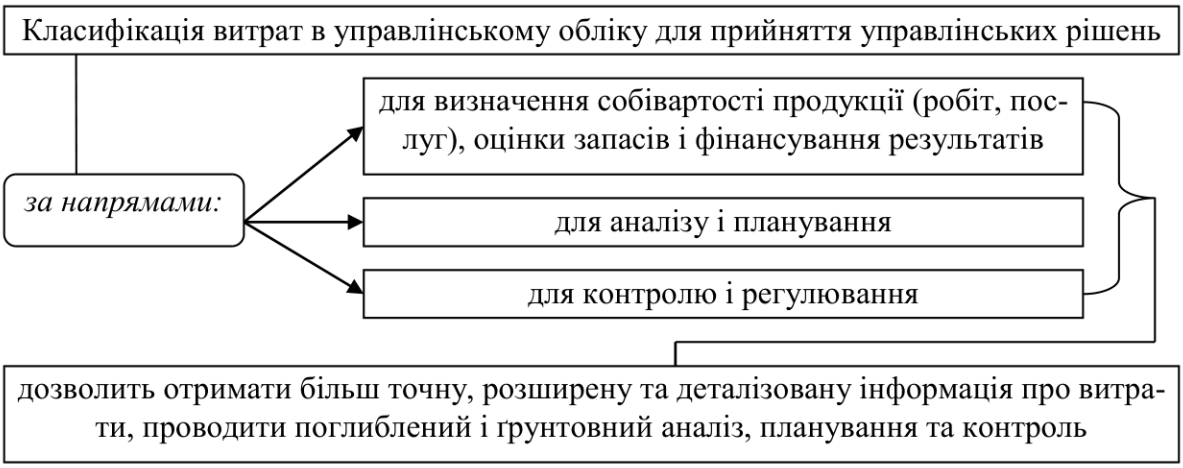


Рис. 1.5. Класифікація витрат в управлінському обліку для прийняття управлінських рішень

Джерело: [533, с. 67]

У сільському господарстві при вирощуванні біологічних активів та сільськогосподарської продукції провідну роль відіграють допоміжні виробництва, без яких унеможливлюється організація виробничого процесу основних виробництв, що і зумовлює поділ виробничих витрат на основні витрати виробництва, які виникають в основному виробництві (матеріальні, трудові, інші), та додаткові — у допоміжному. Крім того, для аналізу і планування необхідне ефективне управління витратами з розподілом їх на залежні від управлінських рішень (релевантні) та незалежні (нерелевантні). Важливість такої класифікації витрат в сільському господарстві зумовлена необхідністю прийняття рішень щодо вибору основних матеріальних, трудових та інших видів ресурсів і можливості використання власної основної, супутньої та побічної продукції (зерно, молоко тощо). Наприклад, на сільськогосподарському підприємстві вирішується питання: відгодовувати велику рогату худобу власними кормами чи купова-

ними, при цьому зерно, з якого будуть виготовлені власні корми, можна реалізувати за прийнятною ціною. Для прийняття управлінського рішення необхідно виявити релевантні витрати за обома варіантами, проаналізувати результати і прийняти відповідне рішення.

Запропонована класифікація витрат для побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах дає можливість здійснювати управління витратами з метою забезпечення ефективного процесу виробництва і реалізації продукції. Для цього внутрішньогосподарський облік повинен мати відповідні методи обліку витрат. Крім методів обліку витрат, існують і методи калькулювання, що являють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції, сукупність прийомів розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання.

Отже, в бухгалтерському обліку витрати поділяються на більш детальні статті. Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Операційні витрати поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. В податковому обліку, так само як і відносно доходів, існує тільки два види витрат – витрати операційної діяльності та інші витрати. Як бачимо класифікація фінансових результатів в бухгалтерському обліку більш детальніша, ніж у податковому.

З метою усунення розбіжностей між фінансовим обліком та податковими розрахунками вступає у дію Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України" № 3609-VI від 07.07.2011 р., який вносить зміни до п.138.8 ПКУ.



Рис. 1.6. Класифікація витрат згідно з П(С)БО 16 та Податковим кодексом України

Джерело: [149, с. 275]

Враховуючи ці зміни, зобразимо схему класифікації цих витрат на рис. 1.1. Таким чином, усі витрати, які враховують при обчислені об’єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат. При цьому кожен із вказаних видів витрат має свою розгалужену структуру.

Викладене переконливо доводить, що спроба у Податковому кодексі об’єднати “фінансові” та “податкові” витрати не дає стовідсоткового збігу. Отже, з метою уникнення помилок при розподілі витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках, практикам і науковцям потрібно враховувати вищерозглянуті розбіжності.

Подальші дослідження доцільно здійснювати в напрямі детального вивчення практичного досвіду бухгалтерів та практиків щодо розподілу витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках різних форм власності підприємств, видів економічної діяльності, системи оподаткування.

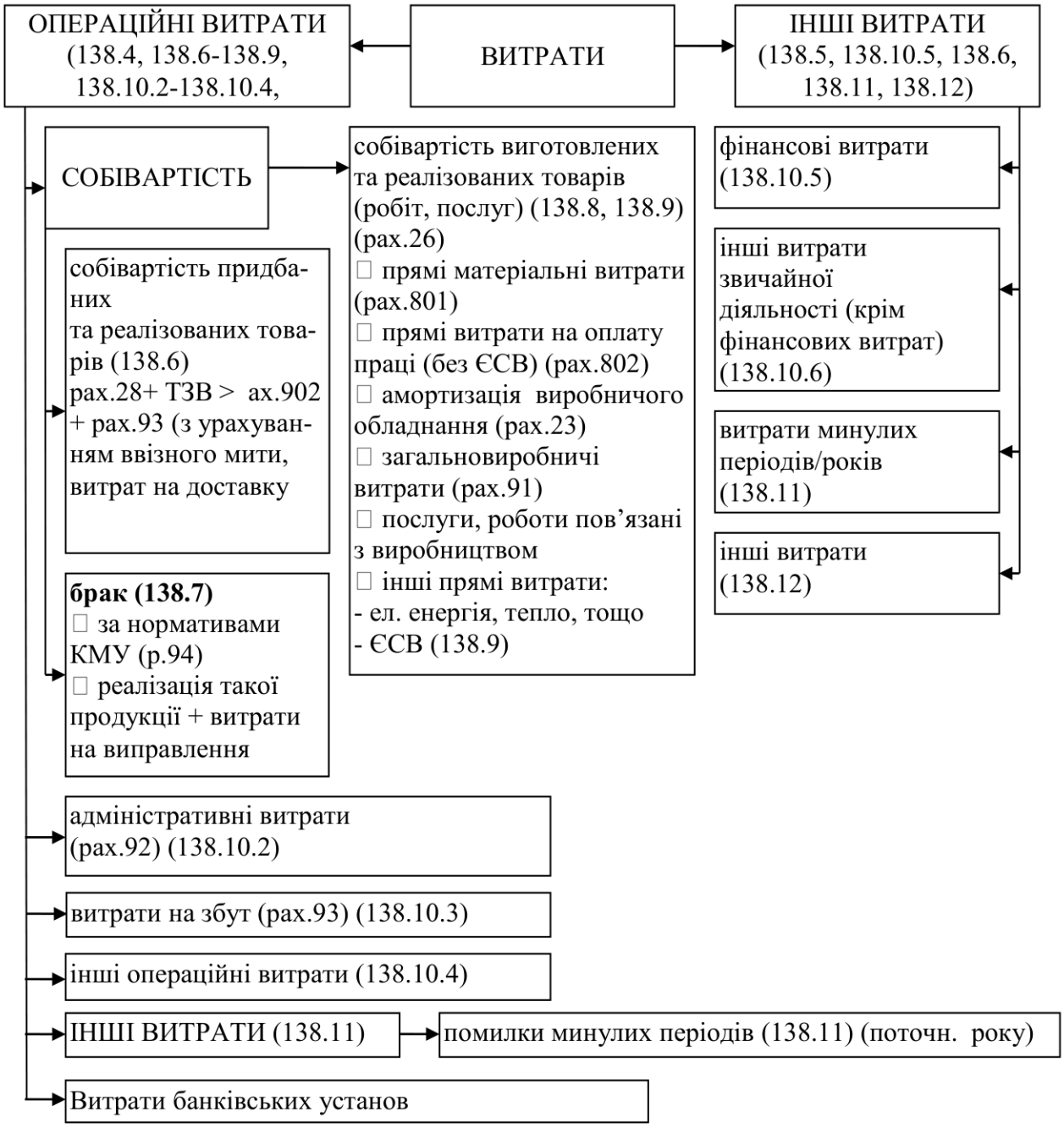


Рис. 1.7. Схема класифікації витрат відповідно до ПКУ

Джерело: [91, с. 274]

Отже, для ефективної організації управління підприємством, планування, обліку, аналізу необхідно використовувати економічно обґрунтовану класифікацію витрат. Необхідність використання різних видів класифікації зростає в умовах розвитку ринкової економіки. Метою будь-якої класифікації витрат повинно бути надання менеджеру інформації для прийняття управлінських рішень, а також для повного і достовірного складання фінансової звітності.

Висновки до розділу 1.

Першочергово, розглянуто поняття витрат як об'єкта обліку, що є основою для будь-якої системи бухгалтерського обліку. Далі, вивчено визнання витрат відповідно до національних та міжнародних стандартів, що наголошує важливість відповідності облікової інформації міжнародним нормам для забезпечення транспарентності та порівняльності фінансових результатів.

Особлива увага приділена класифікації витрат з огляду на їхнє використання у контексті управлінського обліку. Крім того, важливо підкреслити, що сучасне підприємницьке середовище ставить перед підприємствами нові виклики, які потребують гнучкості та адаптивності у системі обліку витрат. Системи управлінського обліку повинні враховувати динамічні зміни в галузі технологій, стрімко розвиваючі ринкові умови та зміни в споживацьких уподобаннях.

Зазначимо, що сучасні класифікаційні підходи повинні враховувати не тільки економічні аспекти, але й соціальні та екологічні фактори, оскільки це відображає високий рівень відповідальності підприємства перед суспільством та середовищем.

Для ефективної організації управління підприємством важливо використовувати належну економічну класифікацію витрат у процесах планування, обліку та аналізу. Умови ринкової економіки роблять актуальним використання різноманітних класифікацій, що відображає динаміку сучасного бізнес-середовища. Основною метою будь-якої класифікації витрат є забезпечення керівнику необхідною інформацією для ухвалення управлінських рішень, а також для повноцінного та достовірного складання фінансової звітності.

Ефективна система обліку витрат стає ключовим інструментом для досягнення конкурентних переваг та стійкого розвитку підприємства в умовах сучасного бізнесу. Подальше дослідження та розвиток класифікаційних підходів у контексті управлінського обліку буде сприяти підприємствам у досягненні стратегічної гнучкості та ефективності в управлінні витратами.

РОЗДІЛ 2
МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Система обліку витрат підприємства

Згідно законодавчої бази, перелік об’єктів обліку витрат, як одного з елементів облікової політики господарства, визначається ним самостійно, але для сільськогосподарських підприємств об’єкти обліку витрат встановлені Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. В тваринництві в якості останніх виділяють групи тварин. При аналізі методичних та організаційних засад проведення аудиту сільськогосподарських підприємств виявлено, що об’єктами обліку витрат визнають центр витрат. Тобто в різних джерелах нормативного характеру не має впорядкованого чіткого визначення численних об’єктів обліку витрат аграрного виробництва.

В залежності від характеру виробництва та організаційної структури сільськогосподарського підприємства в загальному вигляді численні об'єкти обліку витрат тваринництва, пропонуємо об'єднати в наступні групи (рис. 2.2):

Первинні об’єкти обліку витрат в управлінському обліку представлені виробничими запасами на складах підприємства, в коморах цехів і на ділянках, складах виробничого відділу і в процесі їх руху по стадіях виробничого циклу до складу готової продукції. Вони включають сировину як продукт сільського господарства; продукцію, яка пройшла попередню обробку як на даному підприємстві, так і на інших; трудові ресурси, які має в своєму розпорядженні підприємство на даний момент, використання трудових ресурсів в процесі доцільної діяльності та результат праці.

Дані первинні облікові об'єкти, кожний окремо, належать до певних елементів виробництва – економічних елементів витрат. Такий поділ дозволяє ви-

являти зв’язки між окремими елементами, які вони формують, та забезпечує контроль за правильністю розподілу та раціональністю використання ресурсів.

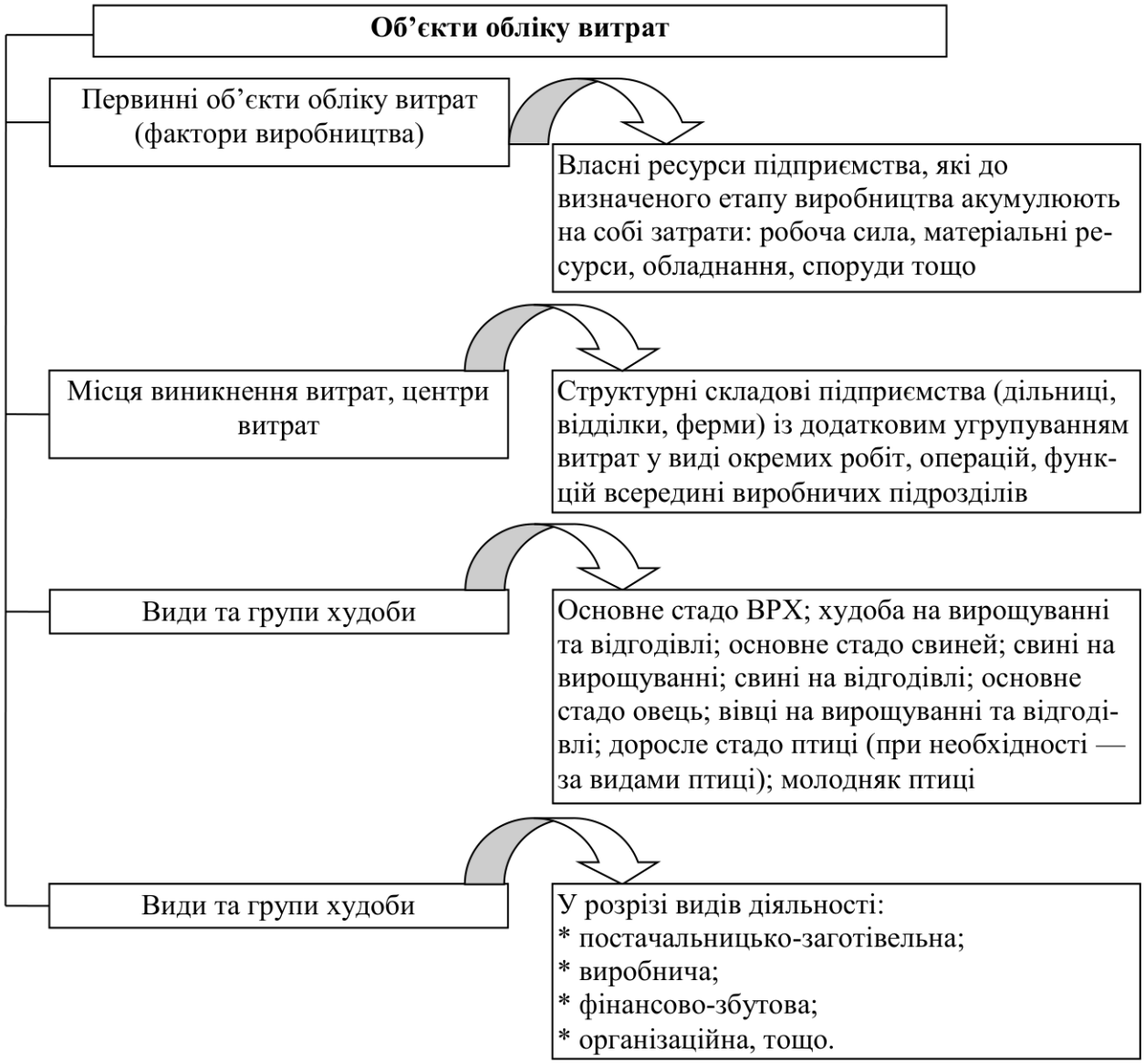


Рис. 2.1. Групування об’єктів обліку витрат тваринництва в системі управління

Джерело: [16, с. 73]

З виробничим рівнем системи управління витратами пов'язано в основному дотримання запланованих витрат і пошук резервів зниження витрат шляхом раціоналізації та удосконалення технологічного процесу виготовлення продукції.

Витрати на виробництво найкраще контролювати при виробничому споживанні ресурсів, тобто там, де відбувається виробництво чи процес його об-

слуговування. У зв'язку із цим з'явилися такі об'єкти формування й обліку витрат, як місця виникнення витрат, центри витрат, центри відповідальності та види діяльності.

Для виділення місць виникнення витрат на необхідно керуватися наступними принципами:

1. Характеристика виробничої структури підприємства (наявні цехи, ферми, бригади, обслуговуючі підрозділи).

2. Для кожного місця виникнення витрат повинно бути встановлено строгий порядок документообігу.

3. Для кожного місця виникнення витрат потрібно встановити одиниці виміру, на які припадають витрати (наприклад, людино-година, машино-година, кормо-день). Такі одиниці називаються базами розподілу витрат. Вони необхідні для забезпечення точності обліку і дозволяють уникнути помилок у контролі витрат.

Місця виникнення витрат необхідно виділяти таким чином, щоб максимально спростити розподіл (відповідно, облік і контроль) різних видів витрат за відповідними місцями їх виникнення.

Наголосимо, що в рамках розподілу накладних витрат розглядаються як допоміжні (попередні), так і основні (кінцеві) місця виникнення витрат. Оскільки на одиницю продукції розподіляються лише витрати основних місць виникнення, на них необхідно відносити всі первинні витрати, що виникли на допоміжних місцях. Наприкінці місяця витрати за допоміжними місцями виникнення повинні бути повністю списані, а сукупні накладні витрати на одиницю продукції - віднесені на основні місця виникнення. Витрати допоміжних місць виникнення, що погашаються, називаються вторинними (витрати виробництва для власних потреб).

З огляду на це доцільною є класифікація місць виникнення виробничих витрат у зв'язку із: управлінням; загальновиробничими потребами; обслуговуванням процесу виробництва; наявністю та рухом матеріальних запасів; виробничою структурою: ділянки та відділи основного виробництва; збутом продукції тощо.

Чим більшим є виділене місце виникнення витрат, тим легше віднести на нього відповідні види витрат і вести їх облік. Однак для потреб внутрішнього контролю та з урахуванням можливостей автоматизованого обліку процесу доцільною є більш деталізована класифікація в якості виділення центрів витрат.

Центр витрат може збігатися з організаційною одиницею (цехом, відділенням, ділянкою) чи бути підрозділом, що входить до складу цієї одиниці.

Основою виділення центрів витрат є єдність використовуваного устаткування, виконуваних операцій чи функцій.

Ступінь деталізації центрів витрат залежить від трудоємкості обліку, можливої ефективності використання одержуваної інформації.

Центри витрат відрізняються від місць виникнення витрат тим, що вони є угрупуванням витрат в аналітичному обліку у розрізі окремих робіт, операцій, функцій усередині виробничих підрозділів.

Це зумовлюється бажанням мати додаткові точки контролю витрат у підрозділі, передусім, забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат по об'єктах калькулювання.

Загальноприйнята методика формування квартальної та річної статистичної звітності суб'єктами аграрного виробництва обумовлює виділення в якості об'єктів обліку витрат у тваринництві технологічних груп тварин за їх видами.

В свою чергу в розрізі конкретного виду худоби витрати накопичують за такими статевовіковими групами тварин (рис. 2.1.).

1) велика рогата худоба (ВРХ): телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації;

2) свині: поросята до двох місяців (до відлучки від маток); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі; 3) вівці: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною віковою групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

4) кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження

минулого року;

5) коні: молодняк робочих коней (за статтю і роками народження); молодняк племінних коней (за статтю і роками народження).

Молодняк племінних тварин усіх видів (ВРХ, свиней, овець, кіз і коней) в обліковують також за породами.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва для кожної технологічної групи відкривають окремий аналітичний рахунок у складі субрахунку 232 «Тваринництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво». На дебеті цього рахунка обліковують витрати, а на кредиті - вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за плановою собівартістю (при неможливості визначити справедливу вартість одержаної продукції).

Більшість українських та зарубіжних вчених вважають, що центр витрат є первинним осередком аналітичного обліку, який організовується для здійснення контролю за цими витратами та може збігатися з окремою структурною одиницею (цехом, відділом) або може бути її підрозділом, хоча повної однозначності серед їх думок нема [295, с. 42].

Проведені дослідження свідчать, що більшість вчених виокремлюють та класифікують центри витрат в якості об’єкта планування і обліку витрат з метою їх деталізації, посилення контролю і підвищення точності калькулювання.

Запропонована за результатами дослідження класифікація центрів витрат підприємства та їх загальна характеристика наведені у табл. 2.2.

Центри виникнення витрат – це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання.

Центри витрат – сфери відповідальності за окремі стадії кругообороту засобів на підприємстві, які виділяються з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва

Таблиця 2.1

Класифікація і характеристика центрів витрат діяльності підприємства

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види центрів витрат	Характеристика центрів витрат
1	За рівнем управління	Центр витрат - підприємство	Центром витрат вважається підприємство загалом
		Центр витрат - процес виробництва	Центри витрат охоплюють основні процеси виробництва на підприємстві
		Центр витрат - структурний підрозділ	Центри витрат, які формуються за кожним структурним підрозділом
		Центр витрат - вид продукції, робіт, послуг	Центри витрат, що формуються з метою обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
2	За відношенням до основної діяльності	Виробничі	Центри витрат, що виокремлюються за видами основного, допоміжного, обслуговуючого і побічного виробництва
		Номінальні	Центри витрат, що слугують для групування витрат загального призначення, які важко пов'язати з видом діяльності, структурним підрозділом чи видом продукції
3	За ступенем агрегованості	Первинні	Центри витрат, діяльність яких здійснюється в межах структурного підрозділу
		Похідні	Центри витрат, які неможливо ототожнити з конкретним структурним підрозділом
4	За видами витрат, що є об'єктом контролю	Технологічні	Центри витрат, що формуються відповідно до технології виробництва і є можливість визначати витрати та результати
		Дискреційні	Центри витрат, що відповідають структурним підрозділам, витрати яких не можуть бути співставлені з відповідним фінансовим показником
5	За ступенем відповідності місцям виникнення витрат	Ідентичні	Центри витрат, що відповідають місцям виникнення витрат
		Неідентичні	Центри витрат, діяльність яких або об'єдную кілька місць виникнення витрат або не може бути ідентифікована з конкретним місцем виникнення витрат

Джерело: [295, с. 42]

Організація управлінського обліку за центрами відповідальності має більше переваг ніж недоліків, тому може створити інформаційне забезпечення для прийняття ефективних рішень (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Переваги та недоліки обліку в системі центрів відповідальності

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види центрів витрат	Характеристика центрів витрат
1	За рівнем управління	Центр витрат - підприємство	Центром витрат вважається підприємство загалом
		Центр витрат - процес виробництва	Центри витрат охоплюють основні процеси виробництва на підприємстві
		Центр витрат - структурний підрозділ	Центри витрат, які формуються за кожним структурним підрозділом
		Центр витрат - вид продукції, робіт, послуг	Центри витрат, що формуються з метою обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
2	За відношенням до основної діяльності	Виробничі	Центри витрат, що виокремлюються за видами основного, допоміжного, обслуговуючого і побічного виробництва
		Номінальні	Центри витрат, що слугують для групування витрат загального призначення, які важко пов'язати з видом діяльності, структурним підрозділом чи видом продукції
3	За ступенем агрегованості	Первинні	Центри витрат, діяльність яких здійснюється в межах структурного підрозділу
		Похідні	Центри витрат, які неможливо ототожнити з конкретним структурним підрозділом
4	За видами витрат, що є об'єктом контролю	Технологічні	Центри витрат, що формуються відповідно до технології виробництва і є можливість визначати витрати та результати їх діяльності
		Дискреційні	Центри витрат, що відповідають структурним підрозділам, витрати яких не можуть бути співставлені з відповідним фінансовим показником
5	За ступенем відповідності місцям виникнення витрат	Ідентичні	Центри витрат, що відповідають місцям виникнення витрат
		Неідентичні	Центри витрат, діяльність яких або об'єдную кілька місць виникнення витрат або не може бути ідентифікована з конкретним місцем виникнення витрат

Джерело: [295, с. 43]

Не зважаючи на переваги і ефективність обліку за центрами відповідальності, на більшості з досліджуваних підприємств він не здійснюється. Працівники майже не несуть відповідальності за недотримання норм витрат. Така політика негативно впливає на діяльність підприємства, адже працівники майже не зацікавлені в досягненні стратегічних цілей, їх інтереси не співпадають із

загальною стратегією підприємства, що погіршує продуктивність праці та якість виконаних робіт.

Ефективність управління витратами забезпечується комплексним підходом, який передбачає управління як на рівні виробництва (управління ресурсами, технологіями, запасами), так і на рівні взаємовідносин з контрагентами (партнерами, постачальниками, споживачами). Отже, ключовими засадами ефективності діяльності трубного підприємства є: задоволення споживачів функціональними властивостями трубної продукції, технологічна специфіка підприємства, оптимальна структура ресурсів, відповідна організаційна структура та система управління підприємством.

2.2. Облікове відображення витрат підприємства

Вибір і деталізація об'єктів планування й обліку витрат залежать не лише від можливостей калькулювання собівартості, а й від інших ознак: особливостей виробничого і технологічного процесів та їх кінцевих результатів (види робіт, продукції), спеціалізації діяльності, потреб і запитів щодо використання планово-облікової інформації для управління виробництвом [407, с. 4].

За результатами дослідження, об'єктами планування і обліку витрат у виробництві зерна можуть бути: види та елементи витрат (витрати на насіння, добрива, засоби захисту рослин, оплату праці тощо); технологічні процеси; фази (періоди, цикли) виробництва; госпрозрахункові підрозділи (центри відповідальності); зернові культури, групи культур; змішані об'єкти (процеси, фази тощо). За такого різноманіття об'єктів планування та обліку витрат у виробництві зерна можна забезпечити необхідні умови для формування релевантної інформаційної системи про виробничі витрати для потреб економічного аналізу, контролю й управління, реєстрації і фіксації відомостей, їх збору у потрібних параметрах у часі та просторі, необхідні для управлінської системи.

На рис. 2.1 і 2.2 наведено варіанти визначення об'єктів планування та обліку витрат у виробництві зерна для порівняння і вибору найбільш ефективних

(оптимальних) моделей. Перша модель (рис. 2.6) передбачає організацію планування та обліку у традиційному порядку, коли об'єктами планування й обліку витрат є зернові культури, група культур. Ця модель більше пристосована для контролю за виконанням планових показників господарства наприкінці року. Проте не повною мірою прийнятна для контролю за рівнем витрат протягом маркетингового року як у цілому по господарству, так і по підрозділах.



Рис. 2.1. Традиційна модель визначення об'єктів і організації планування та обліку витрат на виробництво зерна

Джерело: [407, с. 4]

Другий варіант (рис. 2.7) допускає організацію планування та обліку витрат за технологічними циклами і фазами виробництва продукції зернових культур. На рівні госпрозрахункових підрозділів підприємства об'єктами планування та обліку витрат є окремі цикли і фази виробництва, як показано на рисунку 2, а об'єктами калькуляції - види робіт і види продукції. У цілому об'єктами планування та обліку витрат є конкретні види і групи зернових культур, а об'єктами калькуляції - види незавершеного виробництва, робіт і види продукції (зерно, зернові відходи, солома).

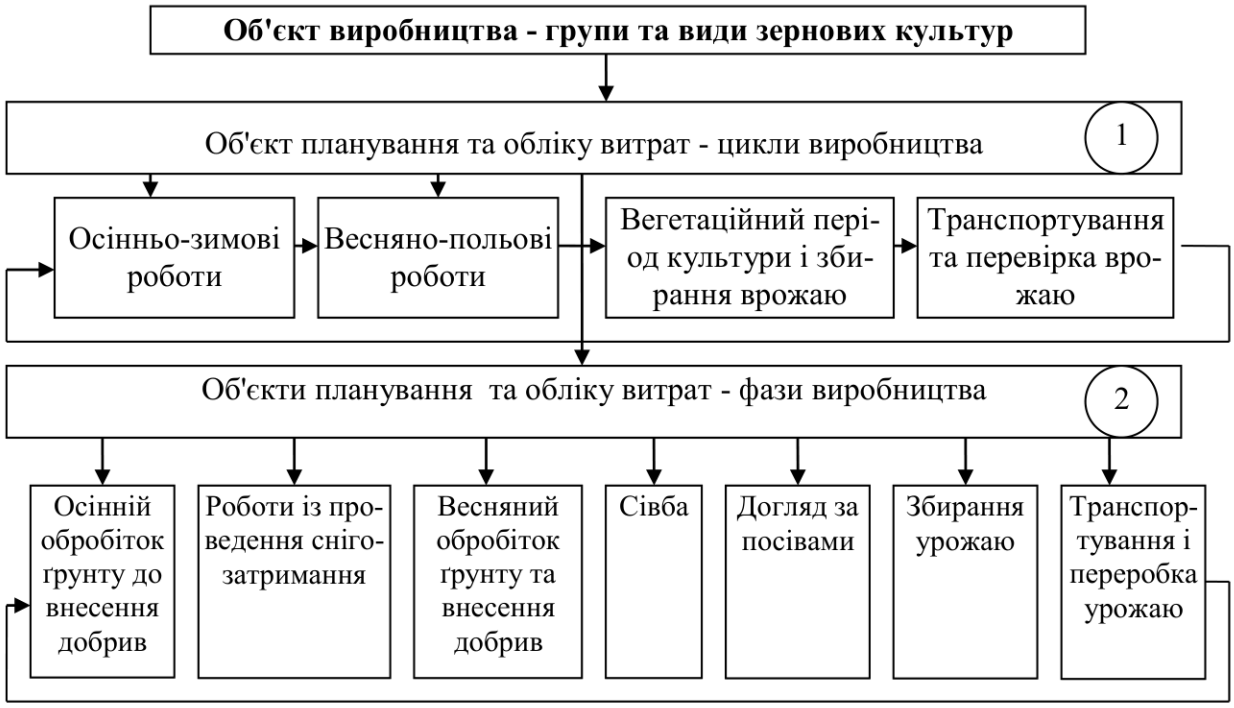


Рис. 2.2. Модель визначення об'єктів і організації планування та обліку витрат за циклами (1), фазами (2) виробництва зерна

Джерело: [407, с. 5]

Для задоволення потреби управління в оперативній об'єктивній та достовірній інформації, а також контролю й аналізу витрат варіант планування та обліку витрат по технологічних процесах є універсальним. База даних по витратах збільшується у кілька разів при зростанні обсягів роботи планово□економічної служби. Проте цей варіант можна застосовувати у вузькоспеціалізованих підприємствах, а також там, де широко використовуються комп'ютерні програми при обробці даних планування й обліку. Більшість підприємств є багатогалузевими з неналагодженою економічною службою, а тому цей варіант обліку можна використовувати у майбутньому при поглибленні спеціалізації виробництва та покращенні роботи економічного підрозділу.

Важливого значення при організації обліку та контролю надають інформації щодо рівня витрат за етапами технологічного процесу вирощування і зберігання зерна та видами продукції, оскільки вони лежать в основі формування об'єктів обліку витрат зернових культур і калькулювання (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Об'єкти обліку витрат зернових культур за циклами виробництва

Джерело: [407, с. 6]

Особливу увагу в облікових документах приділяють показникам, які формуються в документах первинного обліку товарно-матеріальних цінностей, затрат праці, виходу продукції, а також облікових регістрах, де накопичується інформація про витрати насіння; вартість використаних добрив; вартість зерна, що надійшло до місць зберігання; обсяги витрат і виходу зернопродукції.

З метою визначення оптимального рівня витрат на вирощування та зберігання зернових культур важливе значення відводиться показникам, сформованим на основі позаоблікових документів. Так, у цій групі показників велику увагу рекомендуємо відводити інформації, що надходять із таких документів:

- агротехнічного обліку, де акумулюються та узагальнюються дані про витрати за видами робіт, що виконуються під певну культуру, нормах, і нормативами витрат на 1 га посіву, на 1 ц продукції і на плановий обсяг врожаю;

- техніко-економічної документації, бізнес-планів, виробничих планів, у

яких систематизується інформація про технологію виробництва зерна, витрати під урожай майбутнього року, планові показники про витрати на зерновиробництво і збут зернопродукції, а також складається кошторис поточних витрат на виробництво і калькуляція собівартості зернопродукції.

Важливою при організації управлінського обліку є інформація про витрати за етапами технологічного процесу вирощування і зберігання зерна та видами продукції, оскільки вони лежать в основі формування об'єктів обліку витрат зернових культур і калькулювання.

Інформація за об'єктами обліку витрат є одним із вагомих важелів контролю за собівартістю зернових культур, який ґрунтується на чіткому визначенні складу витрат. У сільському господарстві воно регламентується Методичними рекомендаціями по калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах, а передбачені в них калькуляційні статті витрат орієнтовані в основному на розрахунок повної виробничої собівартості продукції наприкінці року.

Оптимальне використання машинно-тракторного парку в період проведення збиральної кампанії може бути забезпечене через використання карти полів, що дає можливість оптимізувати терміни збирання шляхом ефективного переведення збиральних загонів із одного поля на інше, враховуючи місцерозташування та час настання сприятливих умов для скошування зернових. У цьому випадку для ефективного використання зернозбиральної техніки необхідно враховувати її технічні параметри для збирання зернових, а саме: прийнятні параметри вологості зерна, градус нахилу тощо.

З метою формування інформаційного масиву необхідно, щоб керівник зернозбирального загону складав звіт щодо використання зернозбиральної техніки, який буде підставою для узагальнення інформації про роботу тракторної бригади у виробничому звіті. Основні показники звіту про використання зернозбиральної техніки: зібрана площа, намолот зернових, тривалість робочого дня, години повного завантаження зернозбирального комплексу та простою із зазначенням їх причин. Вагу намолоченого зерна визначають на основі талонів

комбайнера і порівнюють із даними журналу вагаря.

Особливу увагу слід приділити якості зібраного врожаю: вологості, частки пошкодженого зерна на одиницю ваги зібраного зерна. Із цією метою здійснюють вибіркове лабораторне дослідження зібраного врожаю від кожного зернозбирального комплексу із фіксуванням у журналі лабораторних досліджень.

Нарахування заробітної плати комбайнерам, яка залежить головним чином від зібраної площі, повинно враховувати реальні втрати зерна під час його збирання. У зв'язку з цим необхідно доповнити обліковий лист тракториста-машиніста такими реквізитами: недотримання термінів виконання робіт, втрати зерна, відхилення від технологічних норм, простої з вини працівника.

Великого значення з метою контролю витрат має документація з обліку вирощених зернових культур, до складу якої входять кілька первинних документів з однаковими реквізитами, що призводить до дублювання облікової роботи. З метою усунення цього недоліку рекомендуємо використовувати один документ «Щоденник надходження сільськогосподарської продукції», в якому пропонуємо передбачити реквізити з обліку кількості, якості та вартості всіх видів продукції зернових культур. При цьому слід зазначити, що робити записи у Щоденнику доцільно тільки на місцях приймання для тимчасового зберігання - на токах і складах.

Щодо організації первинного обліку при надходженні зерна на зерноткаах, то в чинних документах по руху зернопродукції пропонуємо відображати показник «Засміченість зерна» (якщо цей документ формується на елеваторі, то наявність такого показника в документі обов'язкова, оскільки на елеваторі за ним визначають клас зерна для обліку його якості. Крім того, пропонуємо об'єднати первинні документи щодо обліку сушіння та первинної переробки продукції в один документ «Акт про сушіння, сортування і переробки продукції рослинництва» з такими реквізитами: найменування відпущеної у переробку продукції, її фізична маса, сорт, засміченість зерна, рівень вологості, а також отриманих від переробки видів продукції та її характеристики (якість, вологість, розміри після переробки, втрати від браку у виробництві).

На підставі даних фактичного контролю, лабораторного аналізу й органолептичного обстеження рекомендуємо для обліку і контролю кількості та якості продукції зернових культур на стадії їх зберігання складати «Акт обліку та контролю збереження зерно продукції», в якому передбачено кількість і якість зернопродукції при оприбуткуванні, та за результатами контролю виявлено втрати, причини їх виникнення та винні особи.

З метою підвищення інформативності даних про склад і структуру витрат рекомендуємо заповнювати виробничий звіт тракторно-рільничої бригади, в якому поряд із фактичними витратами відображати планові (кошторисні) показники як за місяць, так і наростаючими підсумками з початку року, що дозволить порівняти фактичні дані із запланованими і виявити відхилення.

При надходженні зерна різних культур і від різних господарств на зерносховищах проводять лабораторний аналіз середньодобових зразків, у процесі якого необхідно скласти документ "Картка аналізу зерна", де передбачити розрахунок середнього показника вологості (у відсотках) на підставі даних замірів і середніх показників засміченості (у відсотках) на підставі зважування їх у зразках фракцій.

Результати зважування кормових зернопродуктів і зерновідходів пропонуємо оформлювати внутрішнім документом "Накладна на зерновідходи", на підставі якої визначати отримані обсяги.

Отже, важливим засобом інформаційного забезпечення процесу управління діяльності сільськогосподарських підприємств, функції якого в ринкових умовах змінилися, є внутрішнє планування та організація первинного обліку. Найважливішим завданням облікової служби залишається інформаційне забезпечення менеджменту сільськогосподарського підприємства для прийняття обґрунтованих рішень і контролю за збереженням власності.

Поряд із цим виникають специфічні функції, пов'язані із забезпеченням стійкого фінансового стану підприємства за допомогою захисту вкладеного капіталу від ризику його втрати, максимальним збільшенням суми прибутку шляхом впливу на ринок збуту, запровадженням жорсткого режиму економії,

систематичного контролю за витратами. Вважаємо, що запровадження вище перерахованих облікових документів дасть змогу сформувати інформаційну базу для прийняття оперативних та обґрунтованих управлінських рішень керівництвом сільськогосподарського підприємства. пов'язаних із визначення заходів щодо підвищення ефективності вирощування зернових і зернобобових культур.

При попередільному (попроцесному) методі формування собівартості зведений облік витрат може бути реалізовано у двох варіантах - напівфабрикатному та безнапівфабрикатному. Напівфабрикат - це продукт окремих технологічних фаз (переділів, цехів, дільниць, бригад тощо), що має пройти ще одну або кілька стадій обробки, перш ніж стати готовою продукцією, але для конкретної стадії (процесу, фази, переділу) він є закінченим [87, с. 62].

При напівфабрикатному варіанті прямі витрати, що створюють собівартість продукції, обліковуються за окремими закінченими технологічними переділами (фазами, стадіями) і статтями витрат, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху (дільниці). У зв'язку з цим собівартість продукції, випущеної кожним наступним цехом (дільницею), складається з власних витрат і собівартості напівфабрикатів. При цьому калькуляція останнього переділу є калькуляцією собівартості готової продукції. Витрати всередині переділу обліковуються за видами продукції, загальновиробничі - у цілому по виробництву з розподілом між переділами в установленому на підприємстві порядку. Собівартість визначається щодо кожного переділу, а за видами продукції всередині переділу - відповідно до вибраного підприємства способу калькулювання (коефіцієнтного, пропорційного).

При цьому варіанті рух напівфабрикатів із цеху (дільниці) до цеху (дільниці) відповідно до технологічного маршруту обробки оформляють бухгалтерськими записами з відображенням у системі рахунків бухгалтерського обліку їх собівартості та калькулюють собівартість напівфабрикатів після кожного переділу, що дозволяє виявляти собівартість напівфабрикатів на різних стадіях їх обробки та забезпечує в такий спосіб дієвіший контроль за собівартістю проду-

кції. Застосування напівфабрикатного варіанта обліку витрат зумовлене: наявністю великого асортименту і кількості напівфабрикатів власного виробництва; застосуванням тих самих напівфабрикатів одночасно кількома різними цехами; нормуванням втрат вихідної сировини та матеріалів на напівфабрикати, а не на кінцеву продукцію виробництва.

Застосування напівфабрикатного варіанта вимагає: установлення кількості переділів для обліку витрат; вибору поточної оцінки напівфабрикатів, що передаються з цеху до цеху (за нормативною, плановою або фактичною собівартістю); вирішення питання про доцільність застосування рахунка 25 «Напівфабрикати».

Стосовно оцінки напівфабрикатів зауважимо, що передачу напівфабрикатів власного виробництва з одного цеху (переділу) до іншого часто відображають в обліку за фактичною виробничою собівартістю. Крім обліку за фактичною виробничою собівартістю, напівфабрикати можна обліковувати за плановою (нормативною) собівартістю з подальшим доведенням такої планової (нормативної) собівартості до фактичної.

Напівфабрикатний варіант обліку є найбільш трудомістким. До собівартості всіх цехів входить стаття калькуляції «Напівфабрикати власного виробництва», формування якої вимагає розрахунку калькуляції напівфабрикатів кожного цеху. Пропонується відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на виробництво і складання звітної калькуляції вести в розрізі статей калькулювання при напівфабрикатному варіанті обліку проводити з елементами нормативного обліку.

При напівфабрикатному варіанті для обліку виготовлених напівфабрикатів, що підлягають доробці в подальших цехах, застосовується рахунок 25 «Напівфабрикати». Цей рахунок призначено для обліку напівфабрикатів власного виробництва підприємствами, в яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. Крім того, Інструкцією № 291 передбачено можливість обліку руху та залишків напівфабрикатів власного виробництва, що виробляються та використовуються тільки

для власних потреб підприємства з відображенням на рахунку 23 «Виробництво», у розрізі цехів, що виготовляють такі напівфабрикати, без використання рахунка 25 «Напівфабрикати». Собівартість напівфабрикатів формується аналогічно обчисленню виробничої собівартості продукції (робіт і послуг).

Відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій з оприбутковування напівфабрикатів з виробництва відображається такою кореспонденцією: Дт 25 - Кт 231 (232). Подальша передача напівфабрикатів до інших цехів для подальшої обробки відображається записом: Дт 231 (232) - Кт 25.

При безнапівфабрикатному варіанті калькуляції собівартості напівфабрикатів власного виробництва не складаються і передача їх із цеху (дільниці) до цеху (дільниці) не супроводжується відображенням їх собівартості в системі рахунків бухгалтерського обліку.

При цьому варіанті витрати на виробництво обліковуються за місцем їх виникнення до здавання готової продукції на склад. Передані іншим цехам напівфабрикати (деталі) продовжують обліковуватися в бухгалтерському обліку у складі залишків незавершеного виробництва (далі – НЗВ) цехів – виготівників, а не за місцезнаходженням напівфабрикатів. Таким чином, безнапівфабрикатний варіант передбачає: систематизацію власних витрат щодо кожного цеху; відображення передачі напівфабрикатів з одного виробничого підрозділу до іншого тільки в оперативному обліку та без включення собівартості напівфабрикатів, прийнятих в обробку з інших цехів.

При використанні цього варіанта собівартість напівфабрикатів не обчислюють. Собівартість готової продукції складається із сум витрат на її виробництво кожного з цехів, в яких виготовлялися і дороблялися напівфабрикати. Враховуючи специфіку відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на виробництво і складання звітної калькуляції в розрізі статей калькулювання при безнапівфабрикатному варіанті обліку з елементами нормативного обліку.

Дані наведених схем свідчать про те, що різні процеси формування собівартості продукції при напівфабрикатному та безнапівфабрикатному варіантах

завершуються тим самим результатом. В обох випадках собівартість готової продукції, розрахована за нормою, становить 838,46 грн., а фактична - 863,46 грн. На практиці можуть застосовуватись обидва варіанти обліку витрат на виробництво. При цьому зрозуміло, що на користь належного контролю за рухом напівфабрикатів (деталей, вузлів) у виробництві, їх збереженням та раціональним використанням, а також правильного визначення результатів роботи окремих структурних підрозділів підприємства доцільнішим є застосування напівфабрикатного варіанта обліку витрат на виробництво. Водночас зауважимо: на підприємствах, де напівфабрикатів немає взагалі, а виготовлення продукції відбувається в одному технологічному процесі в умовах застосування одноопередільного методу обліку собівартості, питання щодо вибору того чи іншого варіанта зведеного обліку витрат не виникає.

У зведеному обліку витрати групуються за видами продукції (групами однорідної продукції), замовленнями, переділами, цехами тощо в розрізі калькуляційних статей витрат за безнапівфабрикатним або напівфабрикатним варіантом, за цехами з виділенням у собівартості продукції частки участі кожного цеху (при безнапівфабрикатному варіанті) або за технологічними переділами (при напівфабрикатному варіанті).

На підприємствах із цеховою структурою управління зведений облік забезпечує узагальнення витрат по підприємству в цілому та виділення в собівартості продукції витрат окремих цехів. На підприємствах з безцеховою структурою управління зведений облік витрат на виробництво повинен вестись за видами продукції в цілому по підприємству. Дані зведеного обліку використовуються при складанні калькуляції фактичної виробничої собівартості продукції.

Для організації зведеного обліку витрат на виробництво велике значення має правильне встановлення груп виробів чи замовлень, щодо яких ведеться зведений облік. До групи можна об'єднувати лише однорідні за конструкцією та технологією виробництва вироби, що виготовляються переважно з однакових матеріалів, які мають одну одиницю виміру та однакове виробниче призначення і відрізняються між собою лише розмірами, потужністю двигуна, ван-

тажопідйомністю, видом виконання тощо. Характерною ознакою об'єднання продукції до груп є те, що всі вироби, які входять до цієї групи, конструктивно ґрунтуються на певній базовій моделі. Не допускається об'єднання до однієї групи різнорідних виробів, що мають різне виробниче призначення або великі конструкційні відмінності.

Витрати на виробництво включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) того звітного періоду, до якого вони відносяться, незалежно від часу їх оплати. Окремі види витрат, щодо яких не можна точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони відносяться, включаються до витрат і до калькуляції собівартості в кошторисно-нормативному порядку.

Втрати від браку продукції відображаються в обліку та калькуляції собівартості виробів у тому звітному періоді, в якому їх виявлено. При встановленні неправильного або несвоєчасного віднесення витрат на собівартість продукції (робіт, послуг), а також при виявленні в результаті інвентаризації нестач або надлишків сировини, матеріалів, палива, НЗВ та готової продукції в цехах і на складах підприємства, а також у разі виявлення помилок в обліку витрат, що стосуються попередніх періодів, має бути здійснено необхідні виправлення в собівартості продукції (робіт, послуг) звітного періоду. Для ведення зведеного обліку застосовується відомість зведеного обліку витрат на виробництво. Відомість відкривається щомісяця на кожну групу виробів (замовлення). Порядок заповнення та складання відомості може бути різним і залежить від прийнятого варіанта зведеного обліку витрат, від рівня організації виробництва, стану нормативного господарства тощо.

Підсумкові дані зведення витрат повинні точно збігатися з даними синтетичного рахунка 23 «Виробництво». Відомість зведеного обліку витрат у цілому по цеху, а згодом і по підприємству є оборотною відомістю по рахунку 23. У ній відображаються: залишки НЗВ на початок та кінець місяця; обороти за дебетом (витрати на виробництво за поточними нормами, змінами, відхиленнями від норм); обороти за кредитом (списання на товарний випуск за нормами, змінами норм, відхиленнями від них, на остаточний брак за нормами; на

інші списання) при нормативному обліку витрат; залишки НЗВ на початок та кінець місяця; обороти за дебетом (фактичні витрати на виробництво за місяць); обороти за кредитом (списання фактичної виробничої собівартості товарного випуску; на остаточний брак; на інші списання) при інших методах обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції.

Таблиця 2.3

Склад фінансових витрат за МСБО 23 та П(С)БО 31

МСБО 23 «Витрати на позики»	П(С)БО 31 «Фінансові витрати» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат
витрати на сплату відсотків банківських овердрафтів, короткострокових та довгострокових позик банків	
витрати на фінансування (відсотки) по фінансовій оренді	
курсові різниці за виплатами відсотків, які виникають унаслідок отримання позик в іноземній валюті	відсутні
відсутні	витрати на відсотки за облігаціями випущеними, векселями виданими
відсутні, у зв'язку зі змінами від 01.01.2012 р. - суми по амортизації знижок або премій, пов'язаних з кредитами, та амортизації додаткових витрат, понесених у зв'язку з організацією отримання кредиту не включаються до фінансових витрат	дисконт за облігаціями, амортизація інших знижок, пов'язаних із позиками

Джерело: [270, с. 80]

Фінансові витрати виникають у результаті такої діяльності підприємства, яка призводить до змін розміру власного і позикового капіталу. Склад фінансових витрат згідно МСФЗ та П(С)БО значно відрізняється (табл. 2.3), що свідчить про необхідність перегляду відповідних пунктів П(С)БО 31 «Фінансові витрати» та визначає доцільність включення до нього курсових різниць як фінансових витрат, які виникли внаслідок отримання позик в іноземній валюті.

Згідно МСБО 23 «Витрати на позики» та П(С)БО 31 «Фінансові витрати» до складу фінансових витрат не відносяться ті витрати, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів. Зазначимо, що кваліфікаційний актив – це актив, створення якого вимагає суттєвого часу. Суттєвим вважається час, який становить більше, ніж 3 місяці.

Приклади таких витрат наведено в додатку 1 П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Як правило, звичайні виробничі запаси, які щоденно виробляються у великих кількостях на протязі короткого проміжку часу, земля, а також придбані активи, готові до використання за призначенням або реалізації, не являються кваліфікаційними активами (далі – актив) [270, с. 80].

Підприємство, яке використовує 9 клас рахунків для обліку фінансових витрат, відображає останні на рахунку 95 «Фінансові витрати»: за дебетом – суми визнаних витрат фінансової діяльності, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати»..

2.3. Організація та методики аудиту витрат на підприємстві

Суб'єкт підприємницької діяльності здійснює свою діяльність з метою отримання прибутку. Прибуток можливий у разі перевищення доходів над витратами, а отже витрати відіграють ключову роль в ефективній діяльності підприємства. Ефективна робота підприємства є основною його метою, досягненню якої підпорядковується робота усієї системи управління підприємством. Облік є складовою цієї системи і відіграє значну роль в її функціонуванні.

Бухгалтерський облік витрат є невід'ємною частиною його загальної системи і повинен забезпечити відповідність реалізованої системи обліку цілям підприємства. Виробнича діяльність підприємства відноситься до ризикової діяльності, і для мінімізації ризиків необхідно здійснювати контроль як процесу виробництва, так і облікових записів щодо виробничих витрат. В якості контролю може знадобитись аудит витрат для виявлення чинників, які впливають як на сам процес, так і на витрати, що потрібні для його здійснення.

Розглядом методики аудиту витрат займалась значна кількість науковців, серед них: Т. Бутинець, С. Голов, А. Череп, А. Макаренко, О. Шелковникова, Н. Фатюха, О. Карлюга та ін. На нашу думку, не зайвим буде продовжити їх дослідження і звернути увагу на місце аудиту витрат в системі внутрішнього аудиту підприємницької діяльності.

Здійснення внутрішнього аудиту вважається одним із напрямів поліпшення керування витратами, за допомогою якого виявляються нецілеспрямовані витрати. У відповідності до НП(С)БО 16 : «Витрати - це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [1].

Це визначення вказує, що витрати займають ключову позицію в обліку, оскільки торкаються усіх складових діяльності підприємства. Внутрішній аудит є штучною системою, яка входить в загальну систему управління підприємством. Йому відведена роль контролю за окремими об’єктами обліку, до складу яких і входить підприємство.

На думку Н. Г. Фатюха та О. Є. Карлюга «об’єктом аудиту витрат постають господарські операції з обліку витрат, відображені в первинних документах. Тому його мета – це одержання достовірної інформації з обліку витрат підприємницької діяльності та виробництва» [2]. А. В. Череп та В. В. Ярмош підтримують думку вчених, що «метою аудиту витрат є встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення витрат, повноти та своєчасності їх відображення в облікових реєстрах, відповідності методики обліку витрат чинним нормативним актам» [3].

Встановлення правильності оформлення облікових документів за здійсненими витратами підприємства, підвищення ефективності діяльності підприємства, виявлення чинників, що викликають зміни в структурі витрат, є задачами внутрішнього аудиту витрат підриємства. Методами проведення такого аудиту становлять перевірка документів, підтвердження, підрахунок, опитування та аналітичні процедури, за допомогою яких одержують підтверджувальну інформацію. А до узагальнюючих процедур належать формулювання висновку за результатами перевірки, узагальнення інформації внутрішнього аудиту витрат, оцінка ефективності прийнятого рішення по управлінню витратами та розробка рекомендацій.

Також робота аудитора не може обійтися без плану, для виконання якого митець повинен підготувати в письмовій формі такий документ, що містить завдання аудиту для певного об'єкту, обсяги, терміни та процедури, необхідні для виконання поставлених задач. Таким документом вважається програма аудиторської перевірки.

Дослідники Н. Г. Фатюха та О. Є. Карлюга віднесли певну сукупність типових дій аудитора до програми внутрішнього аудиту витрат, а саме те, на що треба звернути увагу при перевірці:

- синтетичний та аналітичний облік, в якому підлягають звірянню рахунки витрат в Головній книзі та первинні документи;

- облік списання накладних витрат;

- дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства та правильності віднесення витрат на об'єкт обліку (звіряння інформації облікової політики, облікових регістрів та первинних документів);

- нарахування та віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції, де треба зосередити увагу на табелі обліку робочого часу та обліково-платіжній відомості;

- списання сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції; - відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва та правильності ведення обліку незавершеного виробництва (де підлягають звірці Облікова політика, облікові регістри, первинні документи, робочий план рахунків та Головна книга) тощо.

Можемо зробити висновок, що під час аудиту перевіряються бухгалтерські регістри та матеріальні активи на правильність оформлення та повноту відображення в обліку.[2].

А. В Череп та В. В Ярмош представили удосконалену методику аудиту, в «якій представлено перелік основних показників діяльності промислового підприємства, які в першу чергу потребують перевірки.

У процесі перевірки витрат виробництва на промисловому підприємстві особливу увагу необхідно приділити наступним основним показникам:

- наявність віднесення на зменшення або збільшення собівартості продукції (робіт, послуг) сум, які не мають прямого відношення до собівартості;

- правильність віднесення витрат майбутніх періодів на собівартість продукції;

- збір і віднесення на собівартість позавиробничих витрат» [3]. Для дослідження та аналізу інформації стосовно витрат підприємства, окрім програми аудиту, аудитор також використовує такі документи, як:

- тест внутрішнього контролю;

- перевірка повноти оформлення первинних документів;

- перелік відсутніх первинних документів;

- перелік податків та зборів, які включені до складу операційних витрат; - перелік витрат, невідображених в обліку;

- групування витрат за статтями.

О. В. Шелковникова запропонувала внутрішньофірмовий стандарт аудиту витрат. Його можна використовувати аудитору при проведенні зовнішнього аудиту витрат. Він містить загальні положення, особливості систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, фактори, які впливають на збільшення ризику викривлень у обліку, джерела та процедури отримання аудиторських доказів, порядок проведення аудиту, принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому звіті за наслідками аудиторської перевірки, який представляється керівництву підприємства, порядок формування аудиторського висновку за результатами аудиту [4].

Використання цього стандарту внутрішніми аудиторами покращить якість їх роботи при проведення аудиту витрат підприємства і надасть «обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірна і достатня; вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація» [3].

Підводячи підсумок слід зазначити, що внутрішній аудит і його складова – аудит витрат відіграють важливу роль в системі управління підприємством. Аудит витрат має певну послідовність дій виконання, закріплену в програмі

внутрішнього аудиту витрат, перелік документів для відображення результатів перевірки та методи перевірки.

Важливе місце при перевірці стану бухгалтерського обліку та звітності займає аудит витрат, особливо на підприємствах з матеріаломістким виробництвом, де потрібно контролювати витрачання ресурсів та оцінювати ефективність їх витрачання. Внутрішній аудит витрат підприємства застосовується для виявлення резервів зниження витрат. Недогляд в організації обліку приводить до створення умов для розкрадання матеріальних цінностей та інших зловживань, збільшення витрат на виробництво продукції.

При здійсненні внутрішнього аудиту витрат доцільно застосовувати такі види перевірок:

– нормативні перевірки, які являють собою вивчення вмісту відображеної в документі операції з точки зору її відповідності до чинних норм, правил та інструкцій;

– арифметичну перевірку, яка полягає в контролі за правильністю підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа. Основні завдання аудиту витрат підприємства є:

– аудитор повинен оцінювати зміни суми витрат порівняно з планом та витратами відповідного періоду минулого року;

– аналізувати зміни у структурі витрат;

– визначати причини, що викликали зміни в сумах витрат підприємства; – визначати кількісний вимір впливу чинників на розмір витрат;

– розробляти заходи для скорочення витрат.

В ході проведення аудиту аудитор повинен визначити правильність включення до складу виробничої собівартості та порядку ведення бухгалтерського обліку сировини і допоміжних матеріалів, який передбачає наявність на підприємстві норм використання сировини та матеріалів, порядок затвердження норм і їхньої зміни, методи списання запасів на собівартість продукції, їх відповідність чинному законодавству та наказу про облікову політику підприємства, оцінка їх впливу на собівартість.

Також аудитором перевіряється правильність включення до складу виробничої собівартості та порядку ведення бухгалтерського обліку витрат на оплату праці – перевірці підлягає існуюча на підприємстві система нарахування заробітної плати, її взаємозв'язок з галузевими інструкціями та відповідність трудовому договору. Аудит витрат передбачає і аудит правильності включення до складу виробничої собівартості та порядку ведення бухгалтерського обліку витрат, які пов'язані з обліком основних засобів та нарахування амортизації, і аудит правильності включення до складу виробничої собівартості та порядку ведення бухгалтерського обліку витрат допоміжних виробництв. Крім цього здійснюється аудит правильності включення до складу виробничої собівартості та порядку ведення бухгалтерського обліку загальновиробничих витрат підприємства.

Особливу увагу потрібно звертати на перевірку витрат, пов'язаних і з управлінням виробництвом. При цьому необхідно враховувати той факт, що адміністративні витрати та витрати на збут не повинні розподілятись між окремими видами продукції, а відноситись на фінансові результати підприємства.

Таким чином, створення на виробничих підприємствах служби внутрішнього аудиту дозволить керівництву підприємства налагодити ефективний контроль за його підрозділами: виявити резерви і найбільш перспективні напрямки розвитку виробництва; підвищити кваліфікаційний рівень бухгалтерської та інших відділень підприємства.

Саме проведення внутрішнього аудиту на підприємстві допоможе виявити всі недоліки і слабкі місця обліку доходів і витрат та відображення результатів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Аудит забезпечує не тільки перевірку достовірності інформації, а й розробку пропозицій за допомогою яких облік і раціональне використання ресурсів дає можливість оптимізувати господарську діяльність підприємства.

Висновок до розділу 2.

Висновок, присвячений методологічним засадам системи обліку витрат на підприємстві, підкреслює ключові аспекти вивчення системи обліку витрат у виробничому процесі. Перше, аналізуючи систему обліку витрат підприємства, встановили, що вона виступає ключовим інструментом для забезпечення точного та системного збору інформації про витрати на всіх етапах виробничого циклу. Друге, облікове відображення витрат визначає необхідність точності та вірогідності відображення інформації, що є важливим для прийняття управлінських рішень та формування фінансової звітності. Нарешті, вивчаючи організацію та методики аудиту витрат, розуміємо важливість системи внутрішнього контролю та перевірки точності облікової інформації.

В цілому, цей розділ надає цінний внесок у розуміння методологічних аспектів системи обліку витрат на підприємстві, що є важливою передумовою для ефективного управління витратами та прийняття обґрунтованих стратегічних рішень на підприємстві.

Результати дослідження вказують на різноманітність можливих об'єктів планування і обліку витрат у виробництві зерна. Вони можуть включати види та елементи витрат, технологічні процеси, фази виробництва, госпрозрахункові підрозділи, різні культури та змішані об'єкти. З урахуванням цієї різноманітності можна сформулювати необхідні умови для створення інформаційної системи, що відповідає вимогам економічного аналізу, контролю та управління, забезпечуючи реєстрацію та фіксацію відомостей у потрібних параметрах у часі та просторі.

У висновку важливо відзначити, що вибір та деталізація об'єктів планування й обліку витрат у виробництві зерна необхідно розглядати як складний процес, що враховує різноманітні аспекти. Окрім можливостей калькулювання собівартості, важливими факторами є особливості виробничих та технологічних процесів, їхні кінцеві результати, а також специфіка діяльності, потреби та запити щодо використання планово-облікової інформації для ефективного управління виробництвом.

РОЗДІЛ 3
ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ ТА УПРАВЛІННЯ СОБІВАРТІСТЮ

3.1. Удосконалення обліку та аудиту витрат підприємства

Витрати підприємства як об’єкт облікової політики та її елементи реалізуються технічно в системі внутрішньогосподарської документації шляхом побудови Наказу про облікову політику підприємства. При цьому слід звернути увагу та те, що оскільки облікова політика формується на підставі сукупності принципів та правил, вибір для використання яких потребує системного підходу з метою максимальної оптимізації, необхідно дотримуватися таких критеріїв її формування [321, с. 469]:

1) збалансованість мети податкового та управлінського планування в межах єдиної системи обліку;

2) відповідність витрат на її здійснення необхідній потребі в інформації про діяльність підприємства для управління. Тобто, зайва деталізація ведення обліку буває невиправдана, якщо вона не є необхідною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Враховуючи сказане вище, пропонуємо таку побудову Наказу про облікову політику:

- Преамбула. Зазначаються основні відомості про підприємство (назва підприємства, форма власності, організаційно-правова форма, чисельність працівників)

- Розділ 1. Організація роботи бухгалтерської служби. Регламентується порядок організації роботи облікового апарату (форма організації бухгалтерської служби, права та обов’язки головного бухгалтера, взаємодія з іншими підрозділами).

- Розділ 2. Методика відображення в обліку його об’єктів. За окремими напрямками обліку наводяться обрані варіанти методики обліку.

- Розділ 3. Організаційно-технічні аспекти. Розкриваються основні орга-

нізаційно-технічні аспекти облікової політики: вибір форми обліку, робочий план рахунків, порядок організації документообігу, проведення інвентаризації, організація системи внутрішньогосподарського контролю. У разі необхідності до Наказу складаються відповідні додатки, наприклад, графік документообігу, перелік первинних документів, форми яких затверджуються керівником підприємства; перелік посадових осіб, які використовують бланки суворої звітності. Але це не означає винесення за межі облікової політики технічного та організаційного аспектів системи обліку. Лише розгляд системи обліку в сукупності та взаємозв'язку її методичної, технічної та організаційної частин може забезпечити правильний вибір і обґрунтування облікової політики підприємства. Вважаємо, що необхідно оформити такі додатки до Наказу про облікову політику, що стосуються обліку витрат (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Перелік додатків до Наказу про облікову політику

Номер	Назва
Додаток 1	Перелік об'єктів обліку витрат та перелік об'єктів калькулювання
Додаток 2	Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
Додаток 3	Номенклатура статей загальновиробничих витрат
Додаток 4	Нормальна потужність цехів та інших структурних підрозділів
Додаток 5	Номенклатура статей адміністративних витрат
Додаток 6	Номенклатура статей витрат на збут
Додаток 7	Номенклатура статей інших витрат
Додаток 8	Графік документообігу
Додаток 9	Перелік первинних документів, форми яких затверджуються наказом керівника
Додаток 10	Перелік первинних документів, зведених бухгалтерських документів, регістрів бухгалтерського обліку, які підтверджуються головним бухгалтером
Додаток 11	Перелік та строки подання форм управлінської звітності

Джерело: [321, с. 470]

До документів, якими оформлюють облікову політику, належать не лише накази і розпорядження керівника підприємства, але й різноманітні внутрішні інструкції, положення. Вибір конкретного виду документа залежить від внут-

рішнього розпорядку підприємства і підходів щодо оформлення облікової політики. Правильно сформована облікова політика суттєво впливає на величину показників собівартості, прибутку, податку на прибуток, показників фінансового стану підприємства. Ознайомлення з обліковою політикою дозволяє здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності підприємства за різні звітні періоди, а також порівняльний аналіз діяльності різних підприємств.

Виконання всіх вимог, які висуваються до облікової політики, є досить непростим завданням. Також виникають труднощі в послідовності застосування облікової політики, оскільки часто відбуваються суттєві зміни у виробничих та господарських процесах, у системі бухгалтерського обліку. На наш погляд, такий документ як «облікова політика підприємства» є досить важливим, але, як показує практика, на багатьох підприємствах такого внутрішнього документа немає або він не знаходить застосування, не приділяється належна увага його формуванню, що негативно впливає на процес ведення бухгалтерського обліку та функціонування підприємства в умовах ринку. Надання підприємствам більшої самостійності і свободи при виборі процедур та способів облікового процесу сприяє налагодженню взаємодії між господарюючим суб'єктом і зовнішніми користувачами інформації.

Зважаючи на обсяги виробництва і збуту продукції великих підприємств, контроль є початковою стадією управління витратами. Тут використовують наукове прогнозування, систему комплексного аналізу і контролінгу планування, нормування, тощо. Це, як правило, підтверджено організаційною структурою підприємств. Так, у великих підприємствах поряд із бухгалтерією здійснюють свою діяльність планово-економічний відділ, юридичний відділ, відділ моніторингу і маркетингу.

Отже контроль за витратами діяльності крупних сільськогосподарських підприємств має певну послідовність (рис. 3.1).

Забезпечення ефективного управління витратами обумовлює потребу в якісній організації внутрішнього контролю, який у свою чергу дозволяє не тільки відшукати резерви зменшення витрат, а й відчутно збільшити результа-

ти діяльності.

Внутрішньогосподарський контроль витрат – це складова системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, який спрямований на забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства шляхом дії суб'єктами (власниками, посадовими особами підприємства (наприклад – директор, головний бухгалтер), працівниками, на яких покладено здійснення контрольних функцій) на об'єкти (непрямі витрати: загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) за допомогою контрольних дій (сукупності методичних прийомів та процедур, політики щодо контролю).

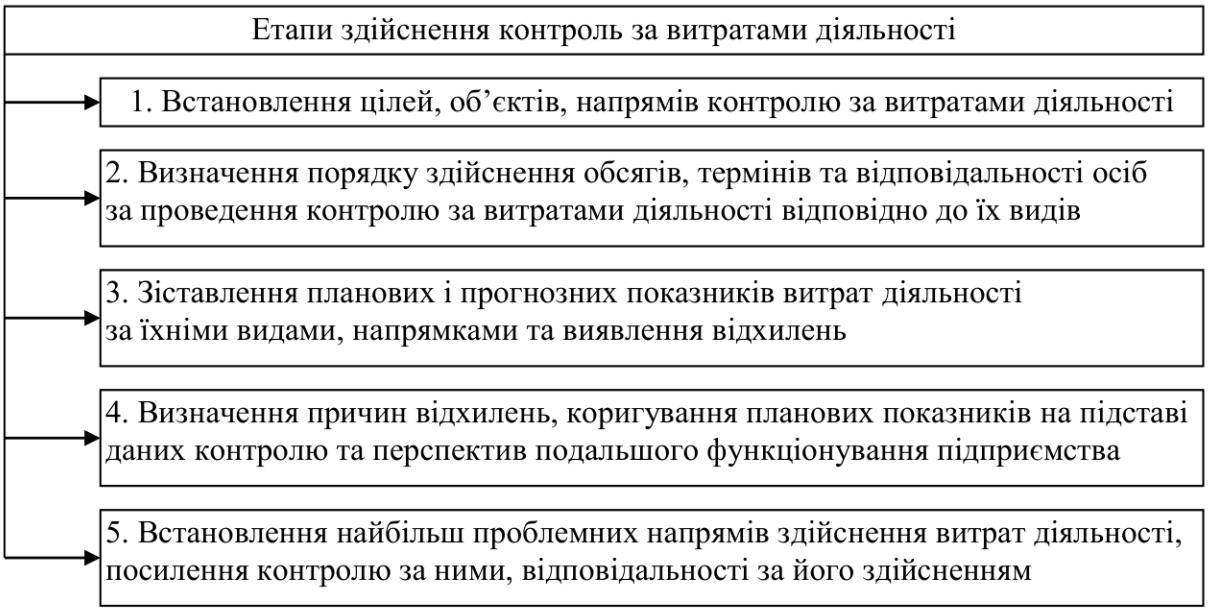


Рис. 3.1. Контроль за витратами діяльності

Джерело: [156, с. 29]

Враховуючи автоматизацію обліку на сільськогосподарських підприємствах, можливості програм, які забезпечують ведення обліку і формування звітності, стан синтетичного і аналітичного обліку, зокрема і обліку витрат, доцільним є використання аналітичних рахунків до таких витратних рахунків як 92 "Адміністративні витрати" та 93 "Витрати на збут". Це дозволить більш точно і достовірно формувати інформацію щодо зазначених витрат, враховуючи можливість їхнього подвійного призначення та безпосереднього списання на фінансові результати (табл. 3.1).

Дослідження змісту і значення витрат подвійного призначення підтвер-

джує необхідність їхнього точного тлумачення. Витрати подвійного призначення – це витрати, які за відповідних обставин можуть зменшувати об'єкт оподаткування чи тільки суму, що не перевищує максимальної величини, встановленої податковим законодавством. Ці витрати регулюються ст. 140 Податкового кодексу України.

Таблиця 3.2

Запропоновані напрями відкриття аналітичних рахунків з обліку управлінських та комерційних витрат

Рахунок 93 "Витрати на збут"	За каналами збуту (вітчизняні, зарубіжні та/або за юридичними особами)	Рахунок 92 «Адміністративні витрати»	За видами витрат
	За власними торговими точками		За місцями їх виникнення (адміністрація, бухгалтерія, юридичний відділ)
	За структурними підрозділами - філіями		Залежно від виду діяльності (обов'язкові, пов'язані з основною діяльністю, її обслуговуванням)

Джерело: [156, с. 31]

Оскільки зазначені витрати завжди перебувають під пильним наглядом зовнішніх контролюючих органів, нами сформовано перелік витрат подвійного призначення для досліджуваного підприємства (табл. 3.2).

Пропонуємо також розглянути і затвердити на таких підприємствах номенклатуру витрат до рахунку 93 "Витрати на збут", поділивши їх на витрати комерційні і витрати на маркетинг, при цьому комерційні витрати (субрахунок 931) включатимуть заробітну плату адмінуправлінського персоналу; заробітну плату відділу маркетингу; ЄСВ; витрати на утримання приміщень, споруд, інвентарю; поштові, канцелярські, телефонні, телеграфні витрати; витрати на утримання складів, майданчиків тощо; витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи; витрати на тару; транспортні витрати з відвантаження продукції.

Витрати на маркетинг (субрахунок 932) включатимуть заробітну плату відділу маркетингу; ЄСВ; утримання приміщень, споруд, інвентарю; поштові,

канцелярські, телефонні, телеграфні витрати; витрати на рекламу; витрати, пов’язані з вивченням ринку і попиту; Послуги сторонніх організацій. Зазначена номенклатура витрат дозволить здійснювати аналіз, планування та прогнозування такого роду витрат, що позитивно впливатиме на управління ними.

Доволі часто великі сільськогосподарські підприємства розробляючи положення про облікову політику, обирають не раціональне або таке що не відповідає методології віднесення витрат на рахунок 93 “Витрати на збут”. Так, наприклад, якщо вантажний автотранспорт перевозить пшеницю до перевантажувального терміналу, і призначення цієї продукції – подальша реалізація, то витрати на перевезення відносять на рахунок 93 “Витрати на збут”.

Таблиця 3.3

Перелік витрат подвійного призначення підприємства

Витрати подвійного призначення	Д-т рахунку (субрахунку), пов'язаного з витратами подвійного призначення				
	91 «Загально- виробничі витрати»	92 «Адміністративні витрати»	93 «Витрати на збут»	941 «Витрати на дослідження і розробки»	949 «Інші витрати операційної діяльності»
На охорону праці					
На соціальну інфраструктуру					
На дослідження і розробки					
На юридичні послуги					
На проведення аудиту					
На маркетингові дослідження					
На інформаційно-консультаційні послуги					
На гарантійне обслуговування та ремонт					
На рекламу					
Представницькі					
На страхування					
На відрядження					
На телефонний зв'язок та Інтернет					
На навчання, перепідготовку та підвищення кваліфікації					

Джерело: [156, с. 32]

Зазначені витрати можна трактувати як транспортно-заготівельні, оскільки реалізація відбувається не відразу після доставки. Таким чином, доцільним є віднесення на збільшення вартості пшениці, розподіляючи і списуючи транспортно-заготівельні витрати. Отже, вважаємо за доцільне наявність у наказах про облікову політику положення про склад та класифікацію витрат, калькулювання та облік собівартості продукції, робіт, послуг як внутрішнього документу підприємства для більш достовірного обліку і ефективного управління витратами і переліку додатків (рис. 3.1).

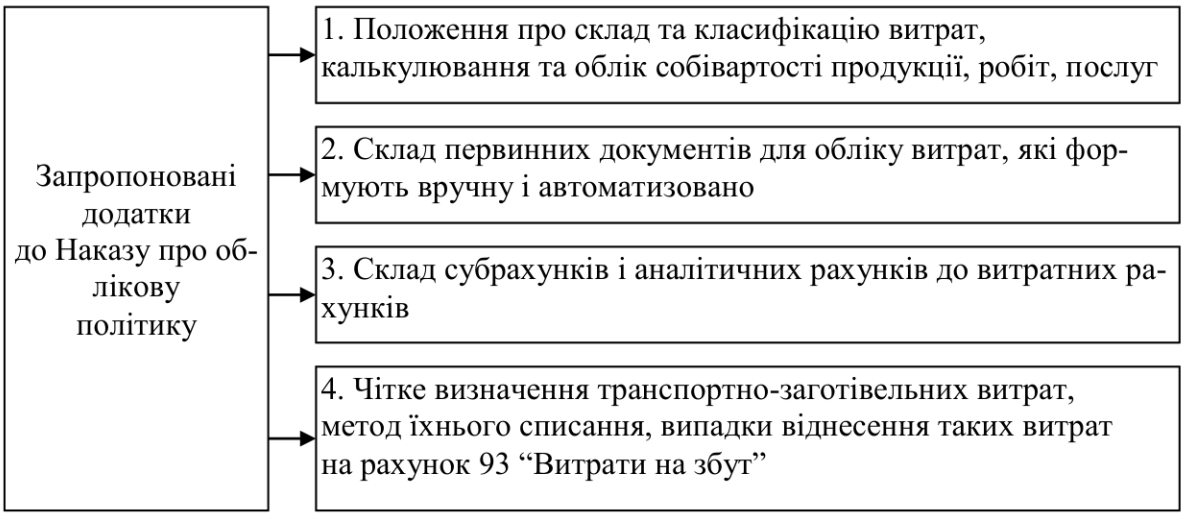
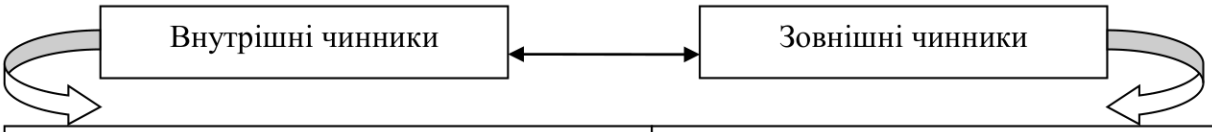


Рис. 3.1. Запропоновані додатки до наказу про облікову політику

Джерело: [156, с. 33]

Для ефективного управління витратами на великих за розміром та обсягами виробництва підприємствах виникає об’єктивна необхідність визначення величини і структури витрат, що зумовлена певною низкою чинників. Вивчивши їх перелік та доопрацювавши його, можна його поділити на внутрішні і зовнішні (рис. 3.3). Вважаємо, що урахування впливу чинників впливатиме на планування і прогнозування витрат підприємства.

Використання нині в обліку лише одного рахунку 23 «Виробництво» не дає можливості бачити дійсні витрати, понесені кожним підрозділом, та здійснювати оперативний контроль за їх розміром, а також приймати управлінські рішення з їх регулювання та формування фактичної собівартості окремих підрозділів, переділів та найменувань продукції.



Нагальність і невідворотність здійснення витрат для створення, функціонування, розширення, згортання чи призупинення діяльності	Система оподаткування (повна чи спрощена)
Вид і обсяг діяльності та форма власності	Спосіб суспільного виробництва і тип економіки (ринкова, традиційна, перехідна, змішана)
Вид витрат, їх періодичність, умови здійснення	Місце розташування підприємства та його сегментів
Вимір часу і фаза розвитку підприємства	Народні звичаї, традиції, обряди країни, регіону, місцевості
Належність керівництва підприємством до певної суспільно-політичної групи та характер офіційних і неофіційних зв'язків з представниками органів влади	Питома вага підприємства у певному сегменті ринку та необхідність підтримки і збільшення цієї ваги в умовах жорсткої конкуренції
Морально-психологічні, культурно-освітні якості і душевний стан осіб, яким надано право здійснювати витрати	Державне і місцеве управління, самоврядування та врегулювання суспільно-політичних процесів, вплив і ступінь залежності від них
Організаційно-правова форма підприємства	Можливість закупки дешевих ресурсів і маневрування ними чи їх відсутністю
Ступінь організованості та синхронності діяльності підприємства та його сегментів	Форс-мажорні обставини, через які суттєво збільшуються непродуктивні витрати
Умови праці та можливості кар'єрного і творчого зростання працівників	Соціально-економічні, політичні, природно-кліматичні, природоохоронні умови, які впливають на політику втрат підприємства
Рівень матеріально-технічного і кадрового забезпечення	
Вид, форма і система оплати праці	
Рівень дотримання мінімальної внутрішньої та зовнішньої безпеки підприємства і захисту від недобросовісної конкуренції і неконтрольованого виходу конфіденційної інформації	

Рис. 3.2. Чинники, які є об'єктивною необхідністю визначення величини і структури витрат підприємства

Джерело: [156, с. 34]

Отже, можна зробити висновок, що управління витратами є об'єктивною необхідністю прибутковості підприємств. Хоча за принципом розумної приблизності, витрати на виробництво не можуть бути приблизними, адже той хто не може порахувати витрати, управляти ними, ніколи не отримає прибутку.

Для ведення обліку собівартості продукції пропонується використовувати субрахунки 23.1 «Основне виробництво» для кожного підрозділу (поля):

23.1.1 «Основне виробництво соняшника (Поле №021)»;

23.1.2 «Основне виробництво ячменю озимого (Поле №022)»;

23.1.3 «Основне виробництво пшениці (Поле №023)».

Вважаємо, що такий розподіл за умов застосування обчислювальної техніки і спеціальних комп'ютерних програм з бухгалтерського обліку надасть змогу усім без винятку користувачам даних бачити реальну собівартість продукції, що випускається на кожному з полів, і оперативно приймати рішення про коригування витрат та рентабельність кожного поля.

Насіння соняшнику, виробленому на подальших стадіях виробництва, є кінцевим продуктом, тому може враховуватися на рахунку 26 «Готова продукція» відповідно до номера «основного виробництва»:

26.1 «Соняшник з поля № 021»;

26.2 «Ячмінь з поля № 022»;

26.2 «Пшениця з поля № 023».

Дослідження технологічного процесу та відповідної йому організаційно-структурної схеми виробництва сільськогосподарських культур продемонструвало необхідність та можливість створення загальної системи кодування виробничих витрат.

Необхідність цієї системи зумовлена тим, що: бухгалтерський облік на підприємствах з виробництва сільськогосподарських культур ведеться з використанням обчислювальної техніки та різних комп'ютерних програм; система внутрішнього контролю для підвищення якості функціонування зацікавлена в систематизації інформації щодо витрат та їх поділу за найменуваннями та центрами відповідальності; система прогнозування та планування витрат пот-

ребує постійного моніторингу витрат за різними напрямами для аналізу їх використання. Розподіл витрат згідно з кодом сприятиме поліпшенню системи бухгалтерського обліку за допомогою комп'ютерних програм, проведенню постійного своєчасного моніторингу витрат з метою аналізу їх використання, наявності на складах, виявленню відхилень та посилюватиме контрольну функцію бухгалтерського обліку.

Загальну схему бухгалтерських записів з обліку виробництва і реалізації готової продукції (виконаних послуг), що може бути застосовна на підприємстві, подано в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Кореспонденція рахунків з обліку виробничої собівартості продукції

Найменування операції	Дебет	Кредит
I	2	3
Відображення використання посадкового матеріалу для поля №021	23.1.1	20.8
Відображений зносу с/г техніки використаної при посіві соняшнику на полі №021	23.1.1	13,1
Нарахування заробітної плати трактористу при посіві поля №021'	23.1.1	66.0
Нарахування на фонд заробітної плати працівників	23.1.1	65
Внесення гербіциду поле №021	23.1.1	20.8
Витрати пального, поле № 021	23.1.1	20.3
Отримано соняшник на склад після збирання з поля №021	26.1	23.1.1
Відображення собівартості реалізованого соняшника вирощеного на полі №021	901	26.1

Джерело: [129, с. 42]

Для стандартизації обліку та складання загальних довідників витрат пропонуємо кожному виду витрат надавати окремий код. Перша частина коду — код виду витрат. Усі витрати пропонується розподіляти за економічними елементами та статтями калькуляції, з присвоюванням кожному виду витрат відповідної літери (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Кодування витрат за відповідними видами

Найменування витрат	Код витрат	Рахунок бухгалтерського обліку
1	2	3
Сировина та матеріали	М	20
Заробітна плата	З	66
Нарахування на заробітну плату	НЗ	65
Послуги сторонніх організацій	П	63,68
Амортизаційні відрахування	А	ІЗ
Загально виробничі витрати	ЗВ	91
Обов'язкові платежі	оп	64,65

Джерело: [129, с. 43]

Друга частина коду - це код окремого структурного підрозділу, який може бути центром відповідальності. Для даних обліку центри відповідальності будуть визначені на рівні технологічних переділів, тому варто надати код структурному підрозділу згідно з відповідним рахунком в обліку (табл. 3.3).

Таблиця 3.6

Кодування витрат за центрами відповідальності

Структурний підрозділ	Код підрозділу	Рахунок бухгалтерського обліку
1	2	3
Поле №021	01	23.1.1
Поле №022	02	23.1.2
Поле №023	03	23.1.3

Джерело: [129, с. 43]

Третя частина коду - код аналітичного обліку витрат. Він присвоюється окремим елементам, які входять до складу першої частини коду - виду витрат. Цей код може бути обраний довільно, але пропонується присвоювати код витрат, наблизивши його до номера рахунку бухгалтерського обліку відповідного виду витрат (табл. 3.6).

Таблиця 3.7

Кодування витрат за аналітичним обліком

Найменування витрат	Найменування витрат аналітичного обліку	Код аналітичного обліку витрат	Рахунок бухгалтерського обліку
1	2	3	4
Сировина та матеріали	Насіння соняшнику	200	20
	Гербіцид	208	
	ПММ	203	
Заробітна плата	Основна заробітна плата	660	66
	Премії за результатами роботи	661	
Нарахування на заробітну плату	Соцстрахування	650	65
	Пенсійний фонд	651	
Послуги сторонніх організацій	Телефонні послуги	631	63.1
	Юридичні послуги	632	
	Ремонтні послуги	633	
	Інші послуги	634	
Амортизаційні відрахування	Будівлі та споруди	131	13
	Машини та обладнання	132	
	Інші групи	133	

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
Загальновиробничі витрати	Основне виробництво	910	91
Обов'язкові платежі	Податки	641-...	64
	Інші	651-...	65

Джерело: [129, с. 43]

Запропонована система кодування витрат може бути представлена у вигляді матриці кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку (табл. 3.7). Ця матриця демонструє, що на одному рахунку бухгалтерського обліку витрат концентруються всі подібні витрати, однак, у будь-який час можна проаналізувати їх в розрізі кожного окремого технологічного переділу (центру відповідальності) й окремого найменування (аналітичного обліку).

Таблиця 3.8

Матриця кореспонденції рахунків для обліку витрат за допомогою системи кодування

К-т / Дк	20	66	65	13	631	91	64
23.1.1	М.01.200	З.01.660	НЗ.01.650	А.01.132	П.01.633	ЗВ.01.910	0П.01.641
91.1	М. 01.204	З. 01.660	НЗ.12	А. 01.131	П. 01.631	-	-
23.1.2	М.02.204	З.02.660	НЗ.02.650	А.02.132	П.02.634	ЗВ.02.911	-
23.1.3	М.03.204	3.03.660	НЗ.03.650	А.03.132	П.03.634	-	-
23.1.4	М.04.204	З. 04.660	НЗ. 04.650	А. 04.132	П. 04.634	-	-

Джерело: [129, с. 43]

Отже, запропоновані основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку витрат на виробництва сільськогосподарських культур передбачають наступне:

1. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах згідно з попередільним методом обліку та калькулювання. Тобто використання в обліку додаткових рахунків для відображення витрат кожного окремого переділу, а також рахунків напівфабрикатів для обліку продукції, яка виробляється на кожному окремому технологічному переділі.

2. Організація бухгалтерського обліку операцій з переробки давальницької сировини із застосуванням окремого рахунку, на якому відображуватимуться виконані роботи з переробки продукції, яка ще не відвантажена замовнику.

3. Створення системи кодування витрат та розробка загальних довідників виробничих витрат для використання в бухгалтерському обліку за допомогою комп'ютерних програм.

В основі інформаційного забезпечення діяльності центрів відповідальності поряд з організацією обліку та аналізу в обов’язковому порядку існує система внутрішнього аудиту, що за методичними критеріями відповідає міжна-

родній практиці операційного аудиту, передбачає формування достовірної оцінки показників внутрішньої звітності центрів та обґрунтування альтернатив його ефективної діяльності [352, с. 34].

Предметом внутрішнього аудиту (ВА) діяльності центрів витрат є оцінка на предмет відповідності встановленим нормативам (принципам) операцій з формування витрат виробництва. При цьому вони досліджуються як на етапі планування кошторису витрат, так і в процесі використання виробничих ресурсів. Під час проведення внутрішнього аудиту застосовують прийоми документального (формальна перевірка, арифметична перевірка, перевірка за змістом, зустрічна перевірка) та фактичного (інвентаризація, контрольний обмір, спостереження, опитування) контролю.

У табл. 3.6 наведено цілі внутрішньогосподарського контролю діяльності центрів витрат. Міжнародна практика внутрішнього аудиту під процедурами контролю визначає операції, що можуть мати місце в проведенні внутрішньогосподарського контролю діяльності центрів витрат:

- перевірку та затвердження проведених контрольних звірок;
- перевірку арифметичної точності записів;
- контроль над результатами автоматизованої обробки даних;
- перевірку аналітичних рахунків та зведеної облікової інформації;
- контроль за повнотою та правильністю документування;
- порівняння даних, отриманих із внутрішніх та зовнішніх джерел;
- порівняння інвентаризаційних залишків з даними бухгалтерського (внутрішньогосподарського) обліку.

Суть тестів контролю операцій, які пов’язані з використанням виробничих ресурсів, полягає в тому, що операцію досліджують від джерела до її кінцевого пункту, тому вони можуть у деяких питаннях дублювати процедури контролю. Тести внутрішньогосподарського контролю використання виробничих ресурсів центрів витрат доцільно згрупувати так:

- тести контролю нарахування заробітної плати працівникам центру та відповідних страхових внесків;

- тести контролю використання матеріальних виробничих ресурсів;

- тести контролю формування інших виробничих витрат.

Таблиця 3.9

Цілі внутрішньогосподарського контролю центру витрат «Витрати»

№ з/п	Цілі засобів контролю	Питання, що потребують перевірки
1	Здійснення операцій з іншими структурними підрозділами (центрами) за рішенням керівництва	Обґрунтованість права надання підпису певним посадовим особам центру. Санкціонування операцій з відпуску та оприбуткування матеріальних цінностей відповідно до повноважень посадових осіб
2	Списання (використання) виробничих запасів, що відповідає встановленим нормам і нормативам	Нарахування витрат за принципами П(С)БО 16. Списання витрат відповідно до технологічних норм та нормативів, затверджених наказом про облікову політику методів. Списання запасів, нарахування амортизації основних засобів відповідно до затверджених наказом про облікову політику методів
3	Оперативне відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку	Перевірка повного, своєчасного та хронологічного документування операцій. Реєстрація операцій у внутрішньогосподарському обліку з використанням затверджених в наказі про облікову політику субрахунків аналітичного обліку
4	Зіставлення залишків матеріальних виробничих ресурсів і зобов'язань за даними обліку з фактичними залишками	Періодична інвентаризація активів та стану внутрішньогосподарських розрахунків: а) відповідності облікових та фактичних даних в грошових і натуральних вимірниках; б) відповідності облікової вартості майнових активів їх звичайній вартості
5	Належне виконання фідуціарних зобов' язань	Перевірка виконання: матеріально відповідальними особами своїх зобов'язань щодо збереження та використання ТМЦ; управлінським персоналом своїх зобов'язань щодо ведення обліку та звітності, контролю, аналізу, а також щодо загального керівництва діяльністю центру

Джерело: [352, с. 34]

Кваліфікований підхід до створення центрів відповідальності є важливою передумовою ефективності управлінського обліку. Виділення центрів доцільно передусім для диверсифікованих підприємств, на етапах реорганізації статутної діяльності юридичної особи, при реалізації операцій інноваційного характеру тощо. Пріоритетну роль серед інших центрів посідають центри витрат.

Впровадження центрів витрат – це система послідовних організаційно-економічних заходів, що уможливлюють оперативне та стратегічне управління

витратами виробництва, постачання, збуту, загальногосподарськими (адміністративними). Для досягнення результативності центру витрат необхідно здійснити комплекс заходів у напрямі реорганізації підприємства та забезпечення системного функціонування процедур обліку та звітності, контролю, аналізу доведених центру показників.

Для вирішення поставлених завдань аудиту витрат на виробництво продукції пропонуємо робочі документи аудитора, які, на думку авторів, стануть обґрунтованими доказами якісного аудиту витрат виробництва.

Запропоновані робочі документи нададуть змогу аудитору: охопити всі аспекти обліку витрат на виробництво продукції на підприємстві; дослідити правильність, законність, повноту та своєчасність відображення їх в обліку та звітності; вчасно виявити порушення; провести якісний аудит; надати рекомендації з внесення необхідних змін в облікову політику підприємства щодо організації та методики обліку виробничих витрат; підвищити ефективність діяльності підприємства.

3.2. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції

Процес виробництва є сукупністю операцій із виготовлення продукції та одним з основних процесів господарської діяльності. У процесі виробництва використовуються природні ресурси, сировина, матеріали, паливо, енергія, трудові ресурси, основні засоби, здійснюються інші витрати. У зв’язку із цим на рахунках бухгалтерського обліку повинна своєчасно, повно та правдиво відображатися інформація про фактичні витрати на виробництво продукції, яка використовується для обчислення (калькулювання) фактичної собівартості окремих її видів, а також для контролю над раціональним використанням трудових, матеріальних і фінансових ресурсів [1].

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збі-

льшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати: – платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; – попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; – погашення одержаних позик; – витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку; – балансова вартість валюти [2].

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

– суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

– суми ввізного мита;

– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

– транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів).

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою за-

лишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані) за звітний місяць; – інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів. Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості [3].

Основним документом, що визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які, відповідно до законодавства, складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). У Положенні (стандарті) зазначено, як визнаються витрати, з чого вони складаються, з чого формуються собівартість реалізованої продукції та виробнича собівартість. Витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групують за економічними елементами та статтями витрат. Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами (це групування дає змогу відповісти на запитання, що витрачено за даний звітний період).

Статті витрат характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна діяльність) та об'єкта витрат. Статті витрат показують, як формуються ці витрати з метою їх аналізу та контролю: одні витрати показують за їх видами (елементами), інші – за комплексними статтями (включаючи декілька елементів). При цьому один економічний елемент витрат може бути присутнім у декількох статтях калькуляції.

За періодами витрати поділяють на витрати поточного періоду та витрати майбутніх періодів. Витрати поточного періоду – це витрати на управління, збут товарів (продукції) та інші операційні витрати, які належать до того періоду, у якому вони були здійснені. Витрати майбутніх періодів – це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів. Віднесення витрат майбутніх періодів до витрат певного періоду здійснюється в повному обсязі або на основі їх розподілу між декількома звітними періодами [4].

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та надормативних виробничих витрат. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

– прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [2].

Основним призначенням калькулювання є створення інформації про витрати на одиницю їх носія, що потрібно для організації та управління бізнесом, контролю над рівнем витрат, визначення прибуткових, другорядних і збиткових сегментів діяльності.

Калькулювання є способом одержання інформації для:

– оцінки випущеної з виробництва продукції та визначення фінансового результату; – обґрунтування виробничої стратегії;

– ціноутворення (у т. ч. в нестандартних ситуаціях, у точці беззбитковості);

– оцінки ефективності діяльності керівників центрів відповідальності.

Метою калькулювання є:

1. Оцінка випущеної готової продукції та напівфабрикатів власного ви-

робництва за виробничою собівартістю для її оприбуткування та підготовки в подальшому фінансової звітності.

2. Підготовка інформації для прогнозування, планування, контролю над витратами, доходом, прибутком, зокрема для:

– планування величини витрат на наступний період;

– обґрунтування економічної ефективності від упровадження нової техніки, вибору сучасних технологічних процесів;

– прийняття рішень щодо проведення ремонтних робіт господарським способом чи із залученням спеціалізованих будівельних організацій;

– визначення на основі витрат адекватної, справедливої, конкурентоздатної ціни;

– контролю витрат у виробництві та на всіх стадіях життєвого циклу продукту;

– визначення рентабельності окремих видів продукції;

– контролю витрат за всіма процесами, які здійснюються на підприємстві, визначення процесу, який є найдорожчим;

– визначення сегменту, який потребує скорочення (розширення) обсягів виробництва;

– оцінки;

– ефективності окремих підрозділів;

– якості управління;

– діяльності центрів відповідальності, персоналу;

– виявлення залежності «витрати – обсяг – прибуток»; – визначення трансфертної ціни, яка застосовується під час комерційних операцій між підрозділами одного й того ж підприємства, зокрема за наявності права підрозділу виходити на зовнішній ринок [5].

Для визначення доцільності виробництва певного виду продукції підприємство має знати поточні витрати, пов’язані саме із цією продукцією. Процес обчислення собівартості окремих видів продукції називають калькулюванням. Результатом цього процесу є калькуляція – економічний документ, з якого мо-

жна дізнатися про собівартість одиниці (1 кг, 1 л) конкретного виду продукції. Калькуляційна одиниця – це засіб вимірювання об'єкта калькулювання (продукції, послуг) у визначених вимірниках [6].

Важливим моментом організації первинного обліку матеріальних витрат на виробництві є поняття «відпуск зі складу на виробництво», тобто безпосередньо у виробничий процес або ж у виробництво – у підзвіт матеріально відповідальній особі цеху, дільниці, комірнику. В іншому разі роль складу виконує цехова комора, а передача матеріалів зі складу в комору розглядається як переміщення матеріалів усередині підприємства. Матеріально відповідальна особа виробничого підрозділу або цеху у цьому разі складає матеріальний звіт про витрату матеріалів за місяць за формою, розробленою підприємством. Слід зазначити, що на створення первинних облікових документів великий вплив має організація виплати заробітної плати.

Що складніші застосовувані на підприємстві системи і форми оплати праці, тим складніший і трудомісткіший облік. Під час проектування і вибору форм первинних документів у промисловому виробництві враховують такі широко застосовувані на практиці, системи обліку:

1) індивідуально-операційна система, за якої на кожну операцію обробки деталі або вид роботи виписується наряд на відрядну (або погодинну) оплату праці і вимога (лімітна картка) на відпуск матеріалів;

2) маршрутна система обліку, основним документом обліку витрат якої є маршрутний лист. Маршрутний лист створений як комплексний документ, призначений для обліку руху напівфабрикатів і деталей, виробітку заробітної плати. Залежно від технологічного процесу виробництва і виду продукції на практиці підприємства використовують велику кількість форм маршрутних листів;

3) облік по кінцевій продукції деталі, вузла, напівфабриката, готової продукції (робіт, послуг). За такої системи обліку виробітку і заробітної плати списання матеріалів проводиться на кількість зданої продукції на склад (у комору цеху), замовникам за накладними, актами і довідками прийому-здачі ви-

конаних робіт.

Застосовуються три види контролю використання сировини і матеріалів на виготовлення продукції:

– попередній контроль (лімітування відпуску матеріалів зі складу в цехи на основі норм витрати);

– облік використання виданого у виробництво сировини і матеріалів (партії сировини і матеріалів);

– інвентарний.

В основі всіх видів контролю знаходиться порівняння фактичної витрати матеріалів із витратою їх за нормами на той самий фактичний обсяг продукції, тобто виявлення відхилень від норм. Усе це стосується й витрат на оплату праці і визначає вибір застосування форм первинних документів [7].

Для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) призначено рахунок 23 «Виробництво». Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:

– промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;

– підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-вишукувальних робіт;

– підприємств транспорту та зв’язку на надання послуг;

– науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;

– підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;

– дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів;

– підприємств, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги із централізованого водопостачання та водовідведення і ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню;

– інших підприємств та організацій; – допоміжних (підсобних) виробництв [8].

Процес ведення бухгалтерського обліку на підприємстві являє собою сукупність інформаційних і контрольно-організаційних операцій. До інформаційних відносяться операції збирання, реєстрації, передачі, зберігання і обробки даних. Контрольно-організаційні операції пов'язані з контролем і використанням одержаної в результаті виконання інформаційних операцій, які становлять найбільшу питому вагу у діяльності бухгалтерського апарату та є відображенням об'єкту бухгалтерського обліку як функціональної управлінської роботи. Організація процесу обліку витрат на виробництво представляється у вигляді деякої системи робочих місць, яка відображає їх взаємодію під час здійснення реалізації облікових функцій. У цю схему повинні входити робочі місця робітників, функціональні обов'язки яких будь- якою мірою пов'язані з веденням бухгалтерського обліку.

До них слід віднести не тільки осіб, які здійснюють документування, систематизацію та узагальнення інформації, її використання під час виконання функцій бухгалтерського обліку, а й технічний персонал, який забезпечує оформлення документів, їх архівування, відображення і тому подібне. Цільова функція обліку витрат на виробництво, виявлення й усунення недоліків організації виробництва і матеріально-технічного забезпечення спрямовані на максимальну економію матеріальних і трудових витрат, підвищення продуктивності праці. Більше уваги слід було б приділити обліку і розподілу непрямих витрат. Варто було б вести облік витрат на утримання та експлуатацію машин й устаткування в підрозділах підприємства. Доцільно було б фіксувати у спеціальних журналах фактичну завантаженість окремих апаратів і обладнання, щоб можна було оцінити рівень ефективності їх використання.

Крім того, це дало б змогу більш чітко і точно визначити фактичну участь конкретних видів обладнання у виробництві конкретних видів виробів, таким чином, більш точно розподілити витрати на утримання й експлуатацію машин і механізмів у розрізі видів виробів. На основі інформації про витрати сировини і матеріалів за кожну зміну в розрізі видів виробів у порядку, викладеному вище, і даних про вихід продукції за кожну зміну можна і необхідно

аналізувати результати виробничого процесу за кожну зміну шляхом зіставлення фактичних даних із нормативними, виявляти відхилення й оперативно визначати причини відхилень, що дає можливість своєчасно впливати на хід того чи іншого процесу, використовувати в потрібному напрямі. Фіксація виробничих активів і запуску сировини основних матеріалів на виробництво і вихід півфабрикатів і готової продукції з виробництва за кожну зміну створили б умови для залучення до аудиту результатів виробництва не тільки спеціалістів економічних і технологічних служб, а й безпосередніх виробників: майстрів, бригадирів і навіть робітників.

Для цього в первинних документах, в яких б фіксувалися дані про фактичний обсяг витрат сировини: основних матеріалів за кожну зміну і виходу продукції, необхідно передбачити реквізити (норми, позиції) для відображення в них нормальних даних [9].

Висновок до розділу 3.

Розділ, присвячений оптимізації витрат та управлінню собівартістю, визначає ключові стратегії та методи для забезпечення ефективного управління витратами на підприємстві. Два підсекції розділу — стратегічний управлінський облік та удосконалення обліку витрат — взаємодіють для формування комплексного підходу до оптимізації витрат та підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Перше, вивчаючи стратегічний управлінський облік як складову обліково-аналітичної системи управління витратами, розглядаємо важливість врахування стратегічних цілей та завдань при прийнятті управлінських рішень. Друге, аналізуючи удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції, надаємо увагу практичним методам оптимізації витрат та підвищення ефективності виробничих процесів.

Зазначимо, що визначення витрат є необхідним етапом у створенні стратегічної моделі управління витратами, що дозволяє підприємствам не лише ефективно контролювати витрати, але й впроваджувати інноваційні підходи для досягнення конкурентної переваги.

РОЗДІЛ 4
ОСВІТНЄ СЕРЕДОВИЩЕ ТА ЙОГО РОЛЬ У ФОРМУВАННІ ІНДИВІДУАЛЬНОСТІ СТУДЕНТА

4.1. Роль закладу вищої освіти у формування особистості студента

Мета освіти сьогодні – це підготовка фахівців, здатних конкурувати на світовому ринку. Акцент все більше робиться на якості освіти, універсальності підготовки випускника та його адаптованості до світових тенденцій розвитку та запитів суспільства, на особистісну орієнтованість навчального процесу, його інформатизацію, визначальну важливість освіти у забезпеченні сталого людського розвитку. Необхідність цих процесів диктується Європейською орієнтацією України загалом та входженням України у Європейське освітнє і наукове товариство.

Освіта і суспільство нероздільні. Будь-які проблеми, з якими стикається суспільство, неминуче позначаються на сфері освіти. Водночас, саме сфера освіти, відгукуючись на суспільні й цивілізаційні виклики, реагуючи на них, істотно впливає на розвиток певних культурних програм у суспільстві, основних тенденцій його розвитку. Сфері освіти, зрештою, належить чимала частка відповідальності за численні негативні суспільні явища, появу кризи у духовній сфері, формування культурного ландшафту загалом і відповідного йому типу особистості зокрема. Найважливішим аспектом цього складного і комплексного процесу є формування та виховання молоді. Виховна роль школи в Україні (як середньої, так і вищої) почала підмінюватись прагненням до винятково предметного навчання. В освіті України почався новий етап розвитку, пов’язаний зі зміною менталітету суспільства та особистості, ціннісних орієнтацій молодого покоління.

Пошук нових пріоритетів пов’язаний із визначенням шляхів формування традиційних національних цінностей, що мають більше, ніж особистісне значення; критичним аналізом західних ціннісних орієнтирів; визначенням взає-

мозв'язку інформаційних ресурсів та особистісної культури людини. Сучасна освіта потребує навчально-виховних програм, спрямованих на вивчення людини, її морального та духовного світу, її самовдосконалення та саморозвитку, на вміння орієнтуватися в соціокультурному середовищі, на цілісну організацію освітнього простору. Формування особистості людини триває все життя, втім період навчання у вищий школі відіграє особливу роль у цьому процесі. Саме в цей час у студента закладаються основи тих якостей спеціаліста, з якими він ввійде в нову для нього атмосферу діяльності, де відбуватиметься його подальший розвиток як особистості.

Тому питання особистісного становлення студентів в аспекті їхньої професійної діяльності має постійно знаходитися в центрі уваги вищої школи. Для цього система навчально-освітнього процесу повинна бути вибудувана на ґрунті гармонізації розвитку студента і як особистості, і як фахівця. Особистість – суспільна істота, наділена свідомістю і представлена психологічними характеристиками, які є стійкими, соціально зумовленими і виявляються у суспільних зв'язках, відносинах з навколишнім світом, іншими людьми та визначають поведінку людини.

Формування особистості – становлення людини як соціальної істоти, внаслідок впливу середовища і виховання на внутрішні сили розвитку. Особистість, яка розглядається не тільки як об'єкт, але й як активний суб'єкт виховання, зорієнтована на те, щоб зовнішні педагогічні впливи, переломлюючись через її внутрішнє сприйняття, породжували у ній обдумування і переживання розриву між досягнутим і бажаним. Таким чином, виховання і самовиховання у становленні особистості утворюють єдиний процес. Органічна єдність виховання й самовиховання закладена в природі психічного розвитку людини.

Результативність виховних впливів залежить від позиції дитини, від її настрою, світосприйняття. Батьки та педагоги добре знають, що дитина - не матеріал до будь-якого маніпулювання. Студент – особа, яка в установленому порядку зарахована до вищого навчального закладу та навчається за денною (очною), вечірньою або заочною, дистанційною формами навчання з метою здо-

буття певних освітнього та освітньо-кваліфікаційного рівнів. Процес навчання за своєю сутність є рухом студента шляхом пізнання від незнання до знання, від неповного до повнішого, ширшого і точнішого знання. У процесі навчання формуються пізнавальні, практичні вміння і навички, відбувається розвиток і виховання студентів. Отже, формування майбутнього фахівця в процесі навчання – це становлення особистості студента засобами навчання з метою формування пізнавальних, практичних вмінь і навичок з певної галузі науки або мистецтва, необхідних для встановлення суспільних зв'язків і відносин з навколишнім світом. Процес становлення особистості майбутнього фахівця припадає на віковий період ранньої юності. Саме в цьому віці починається усвідомлення та переживання людиною життєвої перспективи, що впливає на побудову особистістю життєвого шляху, розгортання процесу життєтворення, виступає показником зрілості особистості, тому юнацький вік заслуговує на більш пильну увагу, порівняно із іншими віковими етапами розвитку людини.

Згідно з результатами сучасних досліджень індивіди у віці 18-23 років мають цілісні уявлення про часову перспективу: виділяється найбільш значуща часова орієнтація, що залежить від психічного складу, часові уявлення будуються на основі індивідуальних переживань і спостережень. Саме у період юнацтва уявлення про час переходять на найбільш високий рів ень і наближаються до абстрактного відображення часу, при чому особистий досвід, побудований на власному переживанні і безперервності сприймання часу, виступає головним фактором у становленні даних уявлень і понять. З професійно-педагогічної точки зору для сучасного викладача суттєвим є гуманне ставлення до студента, сприйняття розвитку його особистості, спрямованість на студентські потреби і інтереси і відповідно перетворення педагогічного процесу в особистісно орієнтований. Розвиток особистості студента — основна мета діяльності викладача нашого часу.

Підготовка висококваліфікованого фахівця здійснюється як наскрізна, послідовна, цілісна система: учень > студент > бакалавр, магістр. Тому завданням нинішнього дня для педагога є допомога студентові в організації навчаль-

ної і інших видів діяльності та чітке розмежування тих видів навчальних робіт, які виконуються в аудиторії та у позааудиторний час. На нашу думку, в системі рівнів освіти саме вища школа відіграє найвагомішу роль в остаточному самовизначенні й самореалізації людини з кількох причин:

- по-перше, сучасні умови суспільного життя дедалі більше потребують висококваліфікованих особистостей, що може забезпечити саме вища школа;

- по-друге, вища освіта є завершальною ланкою в професійному визначені людини з метою її прийнятної участі в оптимальному розподілі соціальних ролей та успішного входження в мінливий і конкурентний ринок праці;

- по-третє, існують безпосередні особисті вигоди від здобуття вищої освіти, які полягають у тому, що з підвищенням рівня освіченості зростає життєва успішність і конкурентоспроможність людини (зростає зайнятість; збільшується заробітна плата; зменшується різниця в оплаті праці чоловіків і жінок; більше уваги приділяється здоров'ю дітей і власному здоров'ю; подовжується тривалість життя).

Система вищої освіти поєднує у собі ознаки соціального інституту та суб'єкта господарювання, а її діяльність спрямована на отримання прибутку шляхом задоволення особистості у кваліфікації, а суспільства – у кваліфікованих робітниках. Отже, у сучасному світі вища освіта є складним і багатовимірним суспільним явищем. Вона знаходиться у тісному, нерозривному, двосторонньому зв'язку із суспільством. Суспільство шляхом соціального замовлення формує освітню систему, тобто визначає структуру, якість, кількість та доступність навчальних закладів різних рівнів для різних верств населення, а система вищої освіти як сфера створення та передачі знань і соціального досвіду впливає на розвиток суспільства й формує його.

Вища освіта – це не тільки один із чинників соціальної мобільності людини, але й базова умова будь-якої діяльності сучасної людини, як суспільно значущої, так і особистісно спрямованої. Отримана освіта й вироблені в процесі її отримання манери і стиль життя, а також професійний статус і пов'язана з ним матеріальна винагорода дають індивіду підстави претендувати на більш

високу соціальну позицію і престиж.

Повідомляючи знання, викладач має навчати спостерігати, порівнювати, аналізувати, виражати свої думки за допомогою мови. Такі студенти навчаються самостійно мислити і здобувати нові знання. Розвиваючи самостійність у студентів, викладач створює систему навчальних завдань, виховує відповідальність особистості. Одним із основних завдань сучасного викладача залишається керівництво навчальним процесом, не обмежуючи свободи студентів та поважаючи особисту гідність, стимулюючи розвиток навчального інтересу та формування індивідуальності.

Викладач вищої школи – це, насамперед, - науковець. Однією з головних його функцій є сприяння науковим дослідженням студентів. Зарубіжний досвід вищої освіти показує, що безліч наукових відкриттів, новацій та ноу-хау виникли у стінах університетів. Саме так виник інтернет та найвідоміша у світі соціальна мережа – Facebook. Прикладом передової успішності вишу у світі є Массачусетський технологічний інститут, який є найпопулярнішим та найуспішнішим технологічним вишем у світі, пріоритетним напрямом роботи якого є підготовка науковців (аспірантів).

Завдяки потужній фінансовій підтримці держави Массачусетський технологічний інститут має найкращу базу основних фондів, найкраще устаткування для досліджень, завдяки чому в його стінах розроблено безліч передових технологій світу. Наприклад, саме дослідники цього навчального закладу винайшли електронну пошту, якою користуються в усьому світі, а в останні роки спільний дохід компаній його випускників складав близько 2 трлн доларів США на рік. [5] У розвинутих країнах взаємовплив вищої школи та економіки безперервно зростає, що приводить до формування принципово нової якості їх взаємовідносин. Економічний ефект від вищої освіти відображається не тільки у зростанні ВВП на душу населення, але й у віддачі від підвищення рівня доходів у формі податків на прибуток, збільшення соціальних страхових платежів та зниження соціальних трансфертів [1].

Отже, у світі істотно зросла значущість знань як одного із ключових фак-

торів економічного розвитку та вищої освіти, що задає вектори інноваційного розвитку, готовить людей до економіки майбутнього, формує робочу силу. Таким чином, система вищої освіти є невід'ємною складовою розвитку суспільства і відіграє головну роль у суспільному прогресі. Вона служить універсальним засобом вирішення багатьох проблем людини і суспільства, а саме: впливає на відновлення наукового потенціалу суспільства, бере участь у суспільному відтворенні, у соціалізації індивіда, спонукає економічний і соціальний розвиток суспільства та сприяє соціальній мобільності.

Розуміння цього надалі дозволить визначити вектори розвитку вітчизняної системи вищої освіти, адже майбутнє будь-якого суспільства визначається стратегією й тактикою освітньої політики, оскільки в тій мірі, у якій освіта формує людину, вона формує суспільство.

Вища освіта має забезпечувати перспективні й поточні освітні потреби людини, суспільства і народного господарства. Головним завданням закладів вищої освіти є надання майбутнім фахівцям системи знань, умінь та навичок, що гарантують виконання ними своїх функціональних обов'язків, а також забезпечення культурного і духовного розвитку особистості кожного студента, виховання молодих людей у дусі найкращих людських цінностей. Тому процеси навчання та виховання нероздільні, повинні бути послідовними і безперервними, а їх метою має бути не лише теоретична і практична підготовка, а й духовне збагачення майбутніх фахівців, здатних до саморозвитку особистості.

4.2. Розробка практичного заняття на тему: «Облік витрат виробництва і готової продукції»

Практична робота № 1

Тема. Облік витрат виробництва і готової продукції.

Мета:

- уяснити основні поняття теми;
- засвоїти поняття загальновиробничих змінних та постійних витрат,

- закріпити вміння розподілу загальновиробничих витрат за різними базами розподілу,
- навчитись розраховувати фактичну собівартість виготовленої продукції та її відхилення від нормативної.
- вміти складати бухгалтерську інтерпретацію вище вказаних розрахунків.
- виховувати посидючість та точність у розрахунках

Вид заняття: практичне.

Місце проведення: аудиторія.

Матеріально-технічне забезпечення:

Підручник (основний), методична розробка практичної роботи, методична розробка додатків до практичних робіт.

Хід роботи:

І. Провести економічну характеристику бухгалтерського рахунку обліку витрат виробництва і готової продукції за варіантами:

І варіант – рахунок 23; ІІ варіант – рахунок 24; ІІІ варіант – рахунок 25; ІV варіант – рахунок 26; V варіант – рахунок 91;

ІІ. Опрацювати методичні вказівки та послідовність виконання задач

Згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» **витрати виробництва** — це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками).

Витрати визнаються витратами певного звітного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснюються.

Витрати, які неможливо прямо пов'язувати з доходом певного періоду, відображаються в складі витрат періоду, в якому вони були здійснені.

Це загальні положення, які стосуються витрат усієї діяльності підприємства.

У цій темі розглядатиметься методика обліку витрат виробництва, які становлять собівартість готової продукції (робіт, послуг).

Собівартість продукції — виражені в грошовій формі витрати підприємства на виробництво продукції (виробнича собівартість).

У виробничу собівартість продукції згідно з П(С)БО 16 «Витрати» не включаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати тощо.

До собівартості продукції включається вартість використаних у процесі виробництва сировини й основних матеріалів, комплектуючих виробів, палива, енергії на оплату праці та відрахування до соціальних фондів, загальновиробничі витрати, інші витрати, пов'язані з виготовленням продукції на рівні виробничих підрозділів (цехів).

Економічний елемент — це економічно однорідний вид витрат; серед них розрізняють:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші витрати.

Склад кожного елемента витрат дається в П(С)БО 16 «Витрати», а групування за елементами показує, що витрачено.

Для визначення собівартості конкретного об'єкта калькулювання витрати виробництва групуються за **статтями калькуляції.**

Номенклатура статей калькуляції залежить від технологічних і організаційних особливостей підприємства (підрозділу підприємства). Статті калькуляції встановлюються самим підприємством у наказі про облікову політику (або рекомендуються органом управління).

Номенклатура статей калькуляції може бути така:

1. Сировина та основні матеріали.
2. Комплектуючі вироби та купівельні напівфабрикати.
3. Паливо й енергія на технологічні цілі.
4. Зворотні відходи (вираховуються).

5. Основна заробітна плата робітників.

6. Додаткова заробітна плата.

7. Відрахування на соціальне страхування.

8. Витрати на утримання та експлуатацію устаткування.

9. Загальновиробничі витрати.

10. Втрати від браку.

11. Виробнича собівартість.

Важливим моментом для визначення собівартості є розподіл витрат на прямі та непрямі.

Прямі — це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо на конкретний об'єкт витрат (вид продукції і т. д.) економічно можливим способом.

Непрямими є витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо на певний об'єкт обміну витрат. Ці витрати належать до кількох (багатьох) видів продукції, і їх потрібно розподіляти між об'єктами обліку пропорційно вибраній базі (пряма заробітна плата робітників тощо).

Наприклад, база розподілу — нормальна виробнича потужність, маш.-год. — 20 000.

Відповідно до нормальної виробничої потужності:

- норматив змінних витрат, грн — 100 000;
- норматив постійних витрат, грн — 40 000. Фактичні загально виробничі витрати, грн — 120 000. Фактична потужність, маш.-год. — 16 000.

Алгоритм розподілу витрат загально виробничого призначення буде таким:

1) 100000 грн. / 20000 = 5 грн на 1 маш.-год.(норматив змінних витрат);

2) 40 000 грн / 20 000 = 2 грн на 1 маш.-год. (норматив постійних витрат);

3) 5 грн х 16 000 = 80 000 грн (змінні витрати згідно з розподілом);

4) 2 грн х 16 000 = 32 000 грн (постійні витрати за розподілом);

5) 40 000 грн - 32 000 грн = 8000 грн (різниця в сумі витрат).

Постійні нерозподілені витрати в сумі 8000 грн підлягають включенню в собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг). При цьому роблять запис:

Д-т 90 "Собівартість реалізації"

К-т 91 "Загальновиробничі витрати" — 8000 грн.

Постійні розподілені витрати в сумі 32 000 грн слід віднести до складу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) і зробити такий запис:

Д-т 23 "Виробництво"

К-т 91 "Загальновиробничі витрати" — 32 000 грн.

Змінні накладні виробничі витрати також знайдуть відображення в складі витрат на виробництво продукції (рахунок 23 "Виробництво")

№	*Зміст господарської операції*	*Кореспондуючі рахунки*	
		Дебет	*Кредит*
1	2	3	4
1	Нараховано амортизацію основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23«Виробництво»	13«Знос необоротних активів»
2	Відпущено зі складу товарно-матеріальні цінності на потреби виробництва	23«Виробництво»	20«Виробничі запаси»
3	Відпущено у виробництво МШП	23«Виробництво»	22 «МШП»
4	Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом цеху основного виробництва (передача продукції з цеху в цех)	23 Виробництво»	23 «Виробництво»
5	Списано на витрати виробництв втрати від технічно неминучого браку	23«Виробництво»	24«Браку виробництві»
6	Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23«Виробництво»	26 «Готова родукція»
7	Оплачено з підзвітних сум витрати виробництва	23 Виробництво»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
8	Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23 «Виробництво»	39«Витрати майбутніх періодів»
9	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток виробничим робітникам	23 «Виробництво»	471«Забезпечення виплат відпусток»
10	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пара, енергія, зв’язок тощо)	23 «Виробництво»	63«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

11	Нараховано заробітну плату робітникам виробництва і проведені відрахування на соціальне страхування від зарплати згідно з чинним законодавством	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхування»
12	Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва (у т. ч. з оренди, транспорту тощо)	23 «Виробництво»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
13	Оприбутковано лишки незавершеного виробництва, виявлені під час інвентаризації в цехах допоміжних виробництв	23 «Виробництво»	71«Інший операційний дохід»
14	Включено до собівартості продукції, робіт і послуг відповідну частку загальновиробничих витрат	23 «Виробництво»	91«Загальновиробничі витрати»
15	Віднесено на собівартість продукції, робіт і послуг вартість матеріальних цінностей, яких не вистачає в межах норм природного убутку	23 «Виробництво»	947«Нестачі і втрати від псування цінностей»
16	Повернено невикористані у виробництві матеріальні цінності; відображено вартість зворотних відходів	20 «Виробничі запаси»	23 «Виробництво»
17	Відображено втрати від невиправного браку	24 «Брак у виробництві»	23 «Виробництво»
18	Оприбутковано напівфабрикати власного виробництва	25 «Напівфабрикати»	23 ««Виробництво»
19	Оприбутковано на склад готову продукцію	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»

Готова продукція — це продукція, яка пройшла на підприємстві всі технологічні операції, відповідає нормам, стандартам якості та передана на зберігання (склад, майданчик, інше місце).

Для обліку наявності та руху готової продукції Планом рахунків передбачено застосування рахунку 26 ―Готова продукція‖. За дебетом цього рахунку відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю.

На тих підприємствах, де є незавершене виробництво, для визначення виробничої собівартості готової продукції сума витрат на їх виробництво кори-

гується з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва. На величину збільшення (зменшення) залишків незавершеного виробництва зменшується (збільшується) сума витрат на виробництво готової продукції. Одержана величина дорівнює виробничій собівартості готової продукції:

СВП = НВ (п) + ВВ – НВ(к),

де: СВП – собівартість виробленої продукції;

НВ(п) – незавершене виробництво на початок періоду; НВ(к) – незавершене виробництво на кінець періоду; ВВ – витрати на виробництво продукції за період.

До незавершеного виробництва належить продукція, що не пройшла всіх стадій обробки, передбачених технологічним процесом, а також витрати на виконання незакінчених робіт (послуг), які ще не визнано доходом на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги.

Задача № 1

Підприємство в процесі виробництва продукції понесло такі витрати:

— матеріали — 15 тис. грн.;

— заробітна плата працівників, зайнятих процесом виробництва — 16 тис. грн.;

— внески до Пенсійного фонду і фондів соціального страхування — 36,8% від заробітної плати;

— загальновиробничі витрати — 18,2 тис. грн.; у тому числі :

— змінні витрати — 16 тис. грн.;

— постійні витрати — 2,2 тис. грн.

За обліковою політикою підприємства для розподілу загальновиробничих витрат використовують заробітну плату працівників процесу виробництва, яка при нормальній потужності становить 15 тис. грн. Загальновиробничі витрати при нормальній потужності складають 17,7 тис. грн., у т.ч.: змінні – 15,6 тис. грн., постійні – 2,1 тис. грн.

Виготовлена продукція оприбуткована на склад, незавершеного виробництва немає.

Необхідно розподілити загальновиробничі витрати, визначити собівартість виготовленої продукції й відобразити ці операції в обліку.

Розв'язок:

Журнал реєстрації господарських операцій

№	*Зміст господарської операції*	*Бухгалтерська кореспонденція*		*Сума, грн.*
		Д-т	К-т	
1	2	3	4	5
1	Витрачено матеріалів	23	201	15000,00
2	Нарахована заробітна плата	23	661	16000,00
3	Нараховано внески до соціальних фондів (16000 х 36,8%)	23	65	5888,00
4	Списано змінні загальновиробничі витрати на виробництво	23	91	16000,00
5	Списано постійні загальновиробничі витрати на виробництво	23	91	2200,00
6	Оприбуткована готова продукція на склад (15000 + 16000 + 5888 + 16000 + 2200)	26	23	55088,00

За П(С)БО № 16 «Витрати» ст. 11 до виробничої собівартості включаються:

- прямі матеріальні витрати,
- прямі витрати на оплату праці,
- інші прямі витрати,
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності,прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізації у періоді їх виникнення

1. Розподіл загальновиробничих постійних витрат:

2. 2 100 / 15 000 х 16 000 = 2 240 грн.

3. Загальновиробничі постійні витрати періоду становлять 2 200 грн., тобто ця сума менша за розподілену, а значить вся списується на витрати.

Розв'язати самостійно задачі

Задача № 1

Підприємство в процесі виробництва продукції понесло такі витрати:

— матеріали — 24тис. грн.;

— заробітна плата працівників, зайнятих процесом виробництва — 31 тис. грн.;

— внески до Пенсійного фонду і фондів соціального страхування — 37,2 % від заробітної плати;

— загальновиробничі витрати — 19,2 тис. грн.; у тому числі :

— змінні витрати — 15 тис. грн.;

— постійні витрати — 4,2 тис. грн.

За обліковою політикою підприємства для розподілу загальновиробничих витрат використовується заробітна плата працівників процесу виробництва, яка при нормальній потужності становить 30 тис. грн. Загальновиробничі витрати при нормальній потужності становлять 18,0 тис. грн., у тому числі: змінні – 14,6 тис. грн., постійні – 3,4 тис. грн. Виготовлена продукція оприбуткована на склад, незавершеного виробництва немає.

Необхідно розподілити загальновиробничі витрати, визначити собівартість виготовленої продукції і відбити ці операції в обліку.

Задача № 2

На початок місяця розмір незавершеного виробництва становив 34,7 тис.грн.

Підприємство в процесі виробництва продукції протягом місяця понесло такі витрати:

— матеріали — 30 тис. грн.;

— заробітна плата працівників, зайнятих процесом виробництва — 22 тис. грн.;

— внески до Пенсійного фонду і фондів соціального страхування — 8,2 тис. грн.;

—загальновиробничі витрати — 26,2 тис. грн.; у тому числі :

—змінні витрати — 16,1 тис. грн.;

— постійні витрати — 10,1 тис. грн.

За звітний період було виготовлено 3400 одиниць продукції, нормальна потужність — 3000 одиниць. Виготовлена впродовж місяця продукція оприбуткована на склад за фактичною собівартістю, сума незавершеного виробництва на кінець місяця становить 22,7 тис. грн.

Загальновиробничі витрати при нормальній потужності становлять 24 тис. грн., у тому числі: змінні – 14 тис. грн., постійні – 10 тис. грн. Необхідно розподілити загальновиробничі витрати, визначити собівартість виготовленої продукції і відобразити ці операції в обліку.

Задача № 3

Підприємство в процесі виробництва продукції понесло такі витрати:

— матеріали — 40 тис. грн.;

— заробітна плата працівників, зайнятих процесом виробництва — 56 тис. грн.;

— внески до Пенсійного фонду і фондів соціального страхування — 20,4 тис. грн.;

— загальновиробничі витрати — 38,4 тис. грн.; у тому числі :

— змінні витрати — 26,4 тис. грн.;

— постійні витрати — 12 тис. грн.

За звітний період було виготовлено 5200 одиниць продукції, нормальна потужність — 6000 одиниць. Виготовлена продукція оприбуткована на склад, незавершеного виробництва немає.

Загальновиробничі витрати при нормальній потужності становлять 41 тис. грн., у тому числі: змінні – 28,5 тис. грн., постійні – 12,5 тис. грн.

Необхідно розподілити загальновиробничі витрати, визначити собівартість виготовленої продукції й відобразити ці операції в обліку.

Висновок до розділу 4.

Розділ присвячений освітньому середовищу та його ролі в формуванні індивідуальності студента. Вивчаючи роль закладу вищої освіти, варто виділити значущість інституційного середовища в формуванні студентської особистості. Заклад вищої освіти є не лише місцем отримання знань, але й ареною для розвитку критичного мислення, творчих здібностей та соціальних компетентностей. Розглядаючи розробку практичного заняття на тему "Облік витрат виробництва і готової продукції", зазначаємо, що це важливий інструмент для практичного застосування теоретичних знань. Практичні заняття сприяють розвитку навичок обліку витрат, аналітичного мислення та вирішення реальних завдань бізнесу.

Підкреслює ключову роль освітнього середовища у формуванні індивідуальності студента, а також важливість практичних занять для успішної інтеграції отриманих знань у професійну практику.

Студентське оточення в університеті часто визначається різноманітністю і культурною спільнотою, що сприяє розвитку емпатії та міжкультурного розуміння. Зокрема, можливість взаємодії з викладачами та спілкування з колегами в сприятливому навчальному середовищі може формувати цінності та переконання студентів.

Друга частина розділу, присвячена розробці практичного заняття на тему "Облік витрат виробництва і готової продукції", спрямована на активне використання теоретичних знань у практичних сценаріях. Це може включати в себе вирішення реальних бізнес-завдань, аналіз кейсів, та інші форми взаємодії з реальними ситуаціями з обліку витрат.

Враховуючи важливість цих аспектів, можна зазначити, що розділ 4 допомагає створити навчальне середовище, що підтримує інтелектуальний, соціальний та професійний розвиток студентів, сприяючи їхньому підготовленню до викликів сучасного суспільства.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі охарактеризовано теоретичне та методологічне обґрунтування обліку та аудиту витрат виробництва підприємства й вирішення наукового завдання, яке полягає в розробці рекомендацій, спрямованих на вдосконалення організації й методики обліку та аудиту витрат виробництва в аграрному секторі економіки України.

Проведено глибокий аналіз теоретичних та методологічних аспектів обліку та аудиту витрат виробництва на підприємстві, зокрема в аграрному секторі економіки України. Робота висвітлює ключові аспекти облікового процесу витрат, враховуючи національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Наукове завдання роботи полягає в розробці конкретних та практично орієнтованих рекомендацій щодо вдосконалення організації та методики обліку та аудиту витрат виробництва в аграрному секторі. Проект роботи спрямований на вдосконалення внутрішньої системи контролю та забезпечення точності фінансової звітності.

Застосування отриманих результатів та рекомендацій може відігравати ключову роль у підвищенні ефективності управління витратами на аграрних підприємствах, сприяючи їхньому сталому розвитку та конкурентоспроможності на ринку. Робота визначає практичну цінність наукових висновків та дозволяє підприємствам аграрного сектору вдосконалити свою фінансову стратегію та систему управління витратами.

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

1. Дослідивши систему нормативно-правового регулювання обліку та аудиту витрат підприємства не принесли очікуваного, а навпаки розчарували, так як є недосконалим для ведення сільськогосподарської діяльності. Нормативно-правова база, щодо внутрішньогосподарського контролю на підприємствах майже відсутня, що є негативним показником в законодавстві. Виходячи з цього господарства самостійно визначають форму ведення внутрішньогосподар-

ського обліку та контролю виробничих витрат і фінансових результатів господарства.

2. Опрацювавши наукові підходи до класифікації витрат підприємства для цілей управління нами було встановлено велику кількість визначень класифікації, а також її види. Сформували найбільш кориснішу класифікацію витрат, якою може користуватись підприємство, для поліпшення своєї фінансової 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 виділити приблизну суму. Тому пропозиція щодо системи внутрішнього аудиту витрат, проведена практично, застосовуючи всі вище вказані заходи, показала себе з вигідної сторони для господарства.

4. Для успішної діяльності господарства розроблено шляхи удосконалення внутрішньогосподарського обліку та контролю витрат виробництва і фінансових результатів господарства. На основі нормативно-правової бази, методичних рекомендацій, постановах, інструкціях, удосконалено та оформлено відповідно галузі господарства положення щодо організації та використання внутрішньогосподарського контролю у . Розроблено ряд документів за допомогою яких ведеться контроль у підприємстві.

5. У роботі розроблено програму аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства, яка включає анкету, загальний план аудиту, програму аудиту та робочі документи аудитора.

Запропонована система кодування витрат може бути представлена у вигляді матриці кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку. Ця матриця демонструє, що на одному рахунку бухгалтерського обліку витрат концентруються всі подібні витрати, однак, у будь-який час можна проаналізувати їх в розрізі кожного окремого технологічного переділу (центру відповідальності) й окремого найменування (аналітичного обліку).

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Алексєєва А. В. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції / А. В. Алексєєва, В. Г. Васильєва // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2019. - Вип. 23(1). - С. 5-9

2. Бабіченко В. В. Стратегія скорочення витрат у системі стратегічного управлінського обліку / В. В. Бабіченко // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 32. - С. 170-176

3. Білецька Л.В. Економічна теорія (Політекономія. Мікроекономіка. Макроекономіка) : навч. пос. (2-ге вид., перероб та доп.) / Л. В. Білецька, О. В. Білецький, В. І. Савич. – – К. : ЦНЛ, 2009. – 688 с.

4. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручн. для студ. спец. «Облік і аудит» (3-тє вид., перероб. і доп.) / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. —Житомир : Рута, 2005. – 480 с.

5. Вербило О. Ф. Методика преподавания бухгалтерського учета / О. Ф. Вербило. – К. : УСХА, 1992. – 216 с.

6. Воскресенська Т. І. Екологічні витрати промислових підприємств: особливості обліково-аналітичного відображення / Т. І. Воскресенська // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2017. - № 862. - С. 49-54

7. Воськало Н. М. Забезпечення майбутніх витрат і платежів: облікові аспекти / Н. М. Воськало, В. О. Гарга // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки. - 2017. - Вип. 4. - С. 239-250

8. Галак К. І. Фінансовий облік витрат соціально-орієнтованої діяльності суб’єктів господарювання / К. І. Галак // Бізнес-навігатор. - 2019. - Вип. 2. - С. 153-157

9. 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

10.Гуцаленко Л.В. Стан та перспективи розвитку внутрішнього контролю на підприємствах АПК / Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Здирко // Облік і фінанси АПК.- 2007 р.- №11-12.- С. 83-86

11.Дідоренко Т. В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку / Т. В. Дідоренко // Молодий вчений. - 2015. - № 1(1). - С. 78-81

12.Домбровська Н. Р. Сутність витрат підприємства як обліково-економічної категорії / Н. Р. Домбровська // Бізнес-навігатор. - 2018. - Вип. 3-2. - С. 133-136

13.Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.

14.Задорожний З.-М. В. Витрати на формування внутрішнього гудвілу як об’єкт управлінського обліку / З.-М. В. Задорожний, Ю. А. Судин // Науковий вісник Полісся. - 2018. - № 3. - С. 90-95

15.Коблянська О. І. Методика і організація обліку доходів і витрат комерційних банків / О. І. Коблянська, А. І. Захарчук, Г. Ю. Коблянська // Modern economics. - 2019. - № 13. - С. 130-134

16.Кафка С. М. Формування облікових даних для управління витратами / С. М. Кафка // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. - 2012. - Вип. 8(2). - С. 162-166

17.Кірдіна О. Г. Особливості обліку витрат бережливого виробництва на залізничному транспорті / О. Г. Кірдіна, Н. В. Кудрявець // Вісник економіки транспорту і промисловості. - 2018. - № 64. - С. 37-43

18.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

19.Корольова О. І. Облік витрат інноваційної діяльності: проблеми та перспективи розвитку / О. І. Корольова // Формування ринкових відносин в Україні. - 2015. - № 12. - С. 62-65

20.Латишева О. В. Особливості проведення аудиту бізнес-процесів обліку витрат та їх управління / О. В. Латишева, В. І. Антонова // Економічний вісник Донбасу. - 2019. - № 1. - С. 109-117

21.Левицька С. Практичні аспекти впровадження управлінського обліку (на прикладі центрів відповідальності "Витрати") / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 6. - С. 34-44

22.Лепетан І.М. Формування концепції стратегічного управління витратами сільськогосподарських підприємств // Агросвіт. – 2017. – № 10. – С. 20-23

23.Лисак Г. Г. Сутність витрат операційної діяльності торгового підприємства як обліково-аналітичного об'єкту / Г. Г. Лисак, О. В. Кот // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 2. - С. 54-62

24.Людвенко Д. В. Облік витрат і калькулювання собівартості корму в галузі свинарства / Д. В. Людвенко // Облік і фінанси. - 2019. - № 1. - С. 44-48

25.Макаренко А. П. Удосконалення обліку загальновиробничих витрат на кп «декоративні культури дор» / А. П. Макаренко, С. О. Пасічник // Агросвіт. - 2019. - № 3. - С. 11-18

26.Матюха М. М. Шляхи удосконалення бухгалтерського обліку витрат діяльності підприємства / М. М. Матюха, А. І. Ткачова. // Ефективна економіка. - 2015. - № 11

27.Мельник О. С. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку доходів і витрат від первісного визнання та переоцінки біологічних активів / О. С. Мельник // Облік і фінанси. - 2018. - № 3. - С. 60-68

28.Миронова Ю. Ю. Проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві / Ю. Ю. Миронова, А. О. Білаєнко, Я. О. Норка // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 25. - С. 192-196

29.Міжнародні нормативи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема «International Accounting Standard 2» (далі – IAS 2)

30.Назарова К. Облік витрат на маркетингові комунікації підприємства / К. Назарова, В. Мисюк // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2017. - № 5. - С. 129-140

31.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

32.Пашкевич М. С. Обґрунтування часу роботи менеджерів проекту як бази розподілу загальних нерозподілених витрат у проектно-орієнтованому калькулюванні управлінського обліку / М. С. Пашкевич, О. П. Дріга // Бізнес Інформ. - 2018. - № 6. - С. 381-386

33.Пирець Н. М. Проблеми узгодженості податкового і бухгалтерського обліку в контексті витрат і доходів / Н. М. Пирець, А. І. Паненко // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. - 2014. - Вип. 1(1). - С. 273-279

34.Плахтій Т.Ф. Модель розвитку організації обліку на основі концепції ощадливого виробництва: структурний аналіз / Т.Ф. Плахтій // Науковий економічний журнал «Інтелект XXI». - 2017. - № 4. - С.108-114

35.Податковий кодекс України

36.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

37.Подмешальська Ю. В. Облік витрат на збут / Ю. В. Подмешальська, В. А. Степаненко // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 24. - С. 31-35

38.Подолянчук О.А. Облік в системі управління витратами / О.А. Подолянчук // Ефективна економіка.- 2018. - №7.- [Електронний ресурс] –Режим доступу: www.ekonomy.nayka.com.ua

39.Садовська І. Проблемні аспекти впровадження методу обліку витрат на якість за моделлю "Попередження, оцінки та втрат" на будівельних підпри-

ємствах / І. Садовська, Н. Мартинюк, К. Нагірська // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. - 2018. - № 3. - С. 94-101

40.Самчик М. Ю. Бухгалтерський облік витрат на ремонт основних засобів, що використовуються у спільній діяльності / М. Ю. Самчик // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 2. - С. 225-247

41.Свиноус І. В. Методичні підходи щодо удосконалення первинного обліку витрат виробництва зернових культур / І. В. Свиноус, О. Ю. Гаврик, Н. В. Хомяк // Агросвіт. - 2016. - № 21. - С. 3-7

42.Сиротюк Г. Екологічні витрати сільськогосподарських підприємств: облік і внутрішній аудит / Г. Сиротюк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. - 2017. - № 24(1). - С. 64-68

43.Скрипник С. В. Методичні аспекти формування облікової інформації щодо витрат і калькулювання собівартості продукції у діяльності сільськогосподарських підприємств

44.Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй : пер. з англ. / А. Сміт. – К. : Port-royal, 2001. – 450 с.

45.Сокіл О. Г. Удосконалення аналітичного обліку витрат сільськогосподарського виробництва / О. Г. Сокіл // Агросвіт. - 2011. - № 1. - С. 41-44

46.Столяр Л. Г. Сутність "витрат" через призму бухгалтерського обліку / Л. Г. Столяр. // Економіка. Управління. Інновації. - 2015. - № 1. – С. 10-17

47.Столярчук Г. В. Оцінювання якості організації управлінського обліку витрат на енергопостачальних підприємствах / Г. В. Столярчук, Р. О. Комар // Часопис економічних реформ. - 2018. - № 3. - С. 55-61

48.Томчук О.Ф. Аналіз впливу формування витрат на результати фінансово-господарської діяльності підприємства / О.Ф. Томчук, А.Ю. Білокур // Сучасні агротехнології: тенденції та інновації: Мат. Всеукр. наук.-практ. конф., 17-18 листопада 2015 р.: у 3 т. – Вінниця: РВВ ВНАУ, 2015. – Т.2. – С. 257-259

49.Томчук О.Ф. Інтерпретація непрямих витрат та їх вплив на фінансові результати підприємства / О.Ф. Томчук, Т.П. Чорната // Інфраструктура ринку. Електронний науково-практичний журнал. Випуск 3 .- Одеса, 2017 .- С. 16-20. http://market-infr.od.ua/uk/3-2017

50.Филипенко А. В. Удосконалення поточної класифікації витрат на оплату праці в системі обліку підприємства / А. В. Филипенко // Траектория науки. - 2016. - Т. 2, № 4. - С. 2.139-2.145

51.Черноіванова Г. С. Організація обліку витрат підприємства в конкурентному середовище / Г. С. Черноіванова // Вісник економіки транспорту і промисловості. - 2013. - Вип. 42. - С. 338-342

52.Чугрій Н. А. Особливості обліку витрат на етапі дослідження та розроблення нематеріальних активів у науково-дослідних установах НААН України / Н. А. Чугрій // Науковий погляд: економіка та управління. - 2018. - № 2. - С. 196-203

53.Хорнгрен, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. под. ред. Я. В. Соколова. / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.

54.Цал-Цалко, Ю. С. Витрати підприємства : навч. посібн. / Ю. С. Цал-Цалко. – Житомир : ЖІТІ, 2002. – 647 с.

55.Цаль-Цалко Ю. С. Статистична оцінка та облікове забезпечення управління витратами роботодавцями на робочу силу / Ю. С. Цаль-Цалко // Прикладна статистика: проблеми теорії та практики. - 2016. - Вип. 18-19. - С. 77-86

56.Шестерняк М. М. До питання порядку розподілу витрат у фінансовому обліку та податкових розрахунках / М. М. Шестерняк // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка. - 2012. - Вип. 20. - С. 273-276

57.Шкуліпа Л. В. Облік фінансових витрат на підприємстві: науково-практичний аспект / Л. В. Шкуліпа // Облік і фінанси. - 2015. - № 4. - С. 79-85

58.Яблонська Н. Теоретико-методичні аспекти обліку та управління витратами підприємства / Н. Яблонська, А. Ковальова // Науковий вісник [Оде-

ського національного економічного університету]. - 2018. - № 6-7. - С. 207-222

59.Яценко В. Ф. Облік витрат виробництва: вплив тенденцій постіндустріального етапу розвитку суспільства / В. Ф. Яценко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2018. - Вип. 30(4). - С. 109-113

60.Fouzi H. Міжнародний досвід підготовки кадрів військовослужбовців та обліку витрат на них: можливості застосування в Лівії / H. Fouzi // Social development & Security. - 2018. - Vol. 7, Iss. 5. - С. 68–77