

Міністерство освіти і науки України
Державний вищий навчальний заклад
«Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника»

Економічний факультет
(назва інституту, факультету)

Обліку і оподаткування
(повна назва кафедри)

ДИПЛОМНА РОБОТА

бакалавр
(освітній рівень)

на тему

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АУДИТУ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ

Виконала: студентка IV курсу,
групи ОО - 42 напряму
підготовки (спеціальності)

Облік і оподаткування
(шифр і назва напряму підготовки, спеціальності)

Петрюк Б. В.
(прізвище та ініціали студента)

Керівник к.е.н. доц. Савків У.С.
(прізвище та ініціали)

Рецензент д.е.н. доц. Шеленко Д. І.
(прізвище та ініціали)

Державний вищий навчальний заклад “Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника”

Факультет Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

Освітній рівень бакалавр

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

(підпис)

Баланюк І.Ф.

(прізвище, ініціали)

“ ____ ” _____ 2021 р.

ЗАВДАННЯ НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Петрюк Богдана Василівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи: “Методика та організація обліку і аудиту прямих витрат на виробництво продукції”

керівник роботи к.е.н., доцент Савків У.С.

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

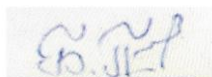
2. Перелік питань, які потрібно розробити: визначити економічну сутність та зміст витрат, здійснити класифікацію витрат виробництва, дослідити основні завдання і принципи обліку витрат на виробництво, проаналізувати облік прямих матеріальних витрат, здійснити дослідження обліку прямих витрат на оплату праці, виявити інші прямі витрати та їх відображення в обліку, визначити методику та організацію аналізу прямих витрат на виробництво продукції, провести аудит прямих витрат на виробництво продукції, визначити напрямки оптимізації собівартості продукції і підвищення ефективності.

2. Дата видачі завдання _____

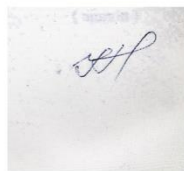
КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО	15.02.2021 р.	Виконано

2	РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	20.03.2021 р.	Виконано
3	РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ	25.04.2021 р.	Виконано



Студент _____ Петрюк Б.В.
 (підпис) (прізвище та ініціали)



роботи _____ к.е.н. доц. Савків У.С.
 (підпис) (прізвище та ініціали)

ДВНЗ «Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника»

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

ВІДГУК

наукового керівника, к.е.н., доцента Савків У.С.

на дипломну роботу бакалавра

Петрюк Богдани Василівни

(прізвище, ім'я, по батькові)

на тему:

«Методика та організація обліку і аудиту прямих витрат на виробництво продукції»

Належно організований бухгалтерський облік та аудит витрат виробництва – це можливість компанії приймати обґрунтовані управлінські рішення. Проведення моніторингу витрат з метою виявлення відхилень та запровадження необхідних заходів управління, проведення аналізу результатів виробничої діяльності структурних підрозділів підприємства сприяє ефективності управлінського процесу на виробництві.

Аудит виробничих витрат є інструментом оперативного контролю та ефективним способом запобігання неефективній діловій діяльності. Вдосконалення організаційно-методологічних аспектів аудиту витрат виробництва забезпечить поглибленням аналітичної практики процедур на всіх етапах аудиту.

В роботі визначено економічну сутність та зміст витрат, здійснено класифікацію витрат виробництва, досліджено основні завдання і принципи обліку витрат на виробництво, проаналізовано облік прямих матеріальних витрат, здійснено дослідження обліку прямих витрат на оплату праці, визначено інші прямі витрати та їх відображення в обліку, розглянуто методику та організацію аналізу прямих витрат на виробництво продукції, проведено аудит прямих витрат на виробництво продукції, визначено напрямки оптимізації собівартості продукції і підвищення ефективності.

Загальний висновок: дипломна робота Петрюк Б.В. на тему: «Методика та організація обліку і аудиту прямих витрат на виробництво продукції» виконана

відповідно до вимог кафедри обліку і оподаткування ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”.

Робота може бути допущена до захисту, а її автор заслуговує на позитивну оцінку та присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 – “Облік і оподаткування”.

Науковий керівник:

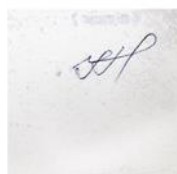
к.е.н., доцент,

кафедри обліку і оподаткування

ДВНЗ “Прикарпатський національний

університет ім. В. Стефаника”

“ — ” _____ 2021 р.



Савків У.С.

ДВНЗ Прикарпатський національний університет ім. В. Стефаника

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

РЕЦЕНЗІЯ НА БАКАЛАВРСЬКУ РОБОТУ

бакалавра групи ОО-42.

Петрюк Богдани Василівни

на тему:

«Методика та організація обліку і аудиту прямих витрат на виробництво продукції»

У сучасних умовах ринкової конкуренції з метою ефективного управління керівники підприємства потребують оперативної і якісної інформації про витрати на виробництво та собівартість продукції. Відсутність на підприємстві бухгалтерського обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції порушує принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Без калькуляції фактичної собівартості випущеної продукції неможливо: по-перше, вести аналітичний складський облік готової продукції; по-друге, визначати фактичну собівартість реалізованої продукції і виявляти фінансові результати; по-третє, здійснювати аналіз собівартості продукції по статтях, виробам, виявляти причини допущеної перевитрати; по-четверте, відображати внутрішні резерви які має підприємство.

Метою дипломної роботи є визначення особливостей методики та організації обліку і аудиту прямих витрат на виробництві продукції в ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Об'єктом дослідження виступає процес обліку прямих витрат на виробництво продукції в ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних напрацювань та практичних аспектів обліку і аудиту прямих витрат на виробництво продукції у ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Загальний висновок: дипломна робота Петрюк Богдани Василівни на тему: “Методика та організація обліку і аудиту прямих витрат на виробництво продукції” є завершеним, самостійно проведеним науковим дослідженням, має наукову і практичну цінність, за змістом та оформленням відповідає вимогам МОН України, а її автор заслуговує присудження першого (бакалаврського) рівня вищої освіти зі спеціальності 071 – «Облік і оподаткування»

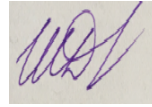
Рецензент:

д.е.н., доцент, професор

кафедри теоретичної та прикладної економіки

ДВНЗ «Прикарпатський національний

університет ім. В. Стефаника»
“12” травня 2021 р.



Шеленко Д.І.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	9
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА	
ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО	12
1.1. Економічна сутність та зміст витрат.....	12
1.2. Класифікація витрат виробництва.....	18
1.3 Основні завдання і принципи обліку витрат на виробництво.....	25
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ	
ПІДПРИЄМСТВА.....	32
2.1. Облік прямих матеріальних витрат.....	32
2.2. Облік прямих витрат на оплату праці.....	37
2.3. Інші прямі витрати та їх відображення в обліку.....	37
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО	
ПРОДУКЦІЇ.....	52
3.1. Методика та організація аналізу прямих витрат на виробництво	
продукції.....	56
3.2. Аудит прямих витрат на виробництво продукції.....	65
3.3. Напрямки оптимізації собівартості продукції і підвищення ефективності	
виробництва.....	73
ВИСНОВКИ.....	76
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	84
Додатки.....	87

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У період переходу до ринкової економіки собівартість продукції є найважливішим показником виробничо-господарської діяльності підприємства. Розрахунок цього показника необхідний для: оцінки виконання плану за цим показником та його динаміки; визначення рентабельності виробництва та окремих видів продукції; здійснення внутрішнього самофінансування; виявлення резервів зниження собівартості продукції; оптових цін на продукцію; розрахунок національного доходу в масштабі країни; розрахунок економічної ефективності впровадження нового обладнання, технологій, організаційно-технічних заходів; обґрунтування рішення про випуск нових видів продукції та відмову від виробництва застарілих.

Управління виробничими витратами підприємств – систематичний процес формування виробничих витрат усієї продукції та витрат окремої продукції, контроль за виконанням завдань з метою зниження собівартості продукції, виявлення резервів з метою їх зменшення. Основними елементами системи управління витратами є прогнозування та планування, нормування витрат, облік та калькуляція, аналіз та контроль витрат. Всі вони функціонують у тісному взаємозв'язку між собою.

Метою обліку виробничих витрат та розрахунку собівартості продукції є своєчасне, повне та надійне визначення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, віднімання фактичних витрат окремих видів та всієї продукції, контроль за використанням та коштів. Поточне врегулювання витрат у місцях їх виникнення, щоденне виявлення можливих відхилень від встановлених норм, причин та винуватців цих відхилень повинно відповідати вимогам оперативного управління виробництвом.

Основні завдання обліку виробничих витрат і калькулювання виробничих витрат – облік асортименту та якості продукції, виконаних робіт та наданих послуг, а також контроль за виконанням плану за цими показниками; облік фактичних

виробничих витрат та контроль використання сировини, матеріалів, трудових та інших ресурсів, дотримання встановлених кошторисів витрат на утримання виробництва та управління; контроль собівартості продукції та здійснення плану витрат; виявлення результатів діяльності структурних госпрозрахункових підрозділів підприємства з метою зниження собівартості продукції.

Метою дипломної роботи є визначення особливостей методики та організації обліку і аудиту прямих витрат на виробництві продукції в ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Для досягнення мети роботи необхідно виконати наступні завдання:

- визначити економічну сутність та зміст витрат;
- здійснити класифікацію витрат виробництва;
- дослідити основні завдання і принципи обліку витрат на виробництво;
- проаналізувати облік прямих матеріальних витрат;
- здійснити дослідження обліку прямих витрат на оплату праці;
- виявити інші прямі витрати та їх відображення в обліку;
- визначити методику та організацію аналізу прямих витрат на виробництво продукції;
- провести аудит прямих витрат на виробництво продукції;
- з'ясувати напрямки оптимізації собівартості продукції і підвищення ефективності.

Об'єктом дослідження виступає процес обліку прямих витрат на виробництво продукції в ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних напрацювань та практичних аспектів обліку і аудиту прямих витрат на виробництво продукції в ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Під час дослідження використовувалися загальнонаукові методи пізнання – історичний, метод обробки та узагальнення інформації, системний метод.

У якості теоретичної та методологічної бази дослідження були використані праці вітчизняних і зарубіжних авторів з економіки та права, статистична, аналітична інформація періодичних видань та мережі Інтернет.

Практичне значення дипломної роботи полягає у використанні результатів дослідження для вдосконалення обліку та аудиту прямих витрат на виробництві продукції в ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Обсяг та структура роботи. Дана кваліфікаційна робота структурно містить вступ, три розділи, висновки, додатки та список використаних джерел із найменувань. Ілюстративний матеріал викладено в 8 таблицях, 6 рисунках та на 2 додатках. Основний текст роботи викладено на 64 сторінки друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ТА ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

1.1. Економічна сутність та зміст витрат

В економічній теорії є кілька близьких за змістовно-смісловим змістом понять: «витрати», «затрати», «собівартість». Ці поняття вважаються залежними та взаємопов'язаними змінними в цільовій функції, яка характеризує взаємозв'язок між виробничими ресурсами і виробництвом (продукції, послуг), а також з цільовою функцією, обернену до виробничої функції, яка показує взаємозв'язок між виробництвом (роботами, послугами) та витратами.

Неточність у визначенні цих понять призводить до створення неправильних виробничих параметрів функції витрат та виробничої функції, а отже, і неточності у здійсненні економічного обґрунтування управлінських рішень (обидві ці функції характеризують ефективність економічної діяльності, тобто порівняння ресурсів (або витрат ресурсів) з результатом діяльності – ефективністю). Тому необхідно з'ясувати значення та взаємозв'язок термінів «витрати», «затрати», «вартість».

Пріоритет та важливість завдання підвищення ефективності виробництва вимагає консолідації внутрішніх резервів підприємства протягом усього циклу відтворення. В даний час розвиток виробництва на вітчизняних підприємствах обмежений відсутністю можливостей для багатьох виробників проводити розширене відтворення, яке спричинене недостатнім впровадженням нововведень, що відповідають сучасним технічним та технологічним вимогам, економічній доцільності та екологічним стандартам.

Питання оцінки та ефективності виробництва привернуло увагу багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених. Узагальнення джерел літератури дозволило нам встановити, що довгий час було важко розрахувати фактичну собівартість продукції. Необхідність розрахунку собівартості продукції виникло з розвитком

капіталістичних відносин, коли відбулася революція цін, товари продавали за цінами, близькими до собівартості, з'явився механізм конкуренції, що регулював норму прибутку. Від цього часу розпочалось найактивніше та найглибше вивчення виробничих витрат та питання собівартості виробленої продукції, в науковому середовищі з'являються наукові праці за цією темою.

Отже, одним з перших виробничі витрати і підходи до їх розрахунку були визначені в 1756 р. Дірнасом І.Г. у своїй роботі «Перші основи камерної науки», де перелічувались елементи витрат, які можна назвати «стандартна база витрат». Тоді Рейнбот П.І. у підручнику, який він писав про бухгалтерський облік фабричного виробництва, опублікованому в 1875 р., згадує термін «книга розрахунків» [1, с. 4].

Згідно з наукою Маркса К., виробничі витрати як вартість людської праці мають різні взаємопов'язані значення. Кожне з цих значень визначає сутність явищ у процесі розгляду від абстрактного до конкретного різні етапи теоретичного узагальнення. Фактична собівартість продукції – це їх перше визначення, яке виступає в якості базової вартості продукції. У теорії вартості концепцією Маркса К. було взято за основу, а фактичні витрати визначались як сума витрат, що міститься в засобах виробництва і живій праці виробничої продукції. З продуктивним використання цих двох видів праці створює товар, тому Маркс називав їх реальними витратами на виробництві товарів з точки зору товарного виробництва [21, с. 36].

В якості іншого визначення витрат Маркс К. розглядав капіталістичну собівартість продукції як вартість капіталу, що визначається як частка вартості товару, що повертає собівартість його виробництва вартості основних фондів (c) та вартості змінного капіталу (v). Додана вартість (m) - це різниця між фактичними витратами виробництва ($c + v + m$) та капіталістичними витратами ($c + v$). Категорія капіталістичних витрат К. с. ($C + v$) була представлена як чиста абстракція (виходячи з умов «чистий капіталізм», тобто наявність лише двох класів суспільства), щоб показати, що вся додана вартість віднесена до класу капіталістів. Категорією витрат індивідуального підприємця Маркс нехтував [22, с. 156].

За ринкових умов економіка в різних сферах виробництва за однакову суму вкладень капіталу отримує різні суми прибутку, оскільки в конкурентних умовах відбувається постійний відтік капіталу з однієї галузі в іншу, що призводить до того, що виробництво з рівною часткою вкладеного капіталу відповідає за рівну частку прибутку. За таких умов товари продаються вже не за собівартістю, а за виробничою вартістю та дорівнює собівартість продукції ($c + v$) плюс середній прибуток (p). Закон вартості як загальний закон товарного виробництва має свої особливі риси. Між вартістю і ринковою ціною створюється проміжний елемент – ціна виробництва, а ринкові ціни відхиляються від ціни виробництва, а не від вартості.

Як четверте значення виробничих витрат, відповідно до теорії вартості Маркса існують індивідуальні витрати на виробництво оборотних коштів, або витрати для окремого підприємця, які називаються витратами.

Отже, собівартість – це виробнича витрати підприємця на виробництво, яка характеризує процес відтворення. Економічна сутність категорії собівартості продукції – це грошова вартість усіх витрат окремої компанії, повернення якої дозволяє здійснювати просте виробництво. У собівартість Маркс К. також включав відсотки за позиковий капітал та плата за землю.

У витрати підприємця, як навчав Карл Маркс, собівартість включає необхідні витрати на продаж (витрати на реалізацію), що здійснюються для переведення капіталу з вартості товару в готівку. Витрати на реалізацію товару включають ринкові витрати, витрати на рекламу, поштові збори, витрати на доставку, митні збори.

Виходячи із загальних положень, обґрунтованих Марксом про собівартість продукції, можна дійти до висновку, що він врахував витрати як собівартість продукції підприємця, який забезпечує простий процес відтворення продукції.

На основі капіталістичної теорії розробив теорію собівартості продукції Вейцман Р.Я. та справедливо аргументував, що додана вартість виробляється у виробництві можуть бути впроваджені та привласнені лише на ринку в процесі обігу шляхом продажу товарів за найкращими цінами [29, с. 130].

Однак ринок є нестабільним середовищем, що характеризується своїми злетами і падіннями. Тому дослідник зазначав, що будь-який дефіцит авансованого капіталу, продаж товарів нижче капіталістичної собівартості є збитками, хоча обсяг матеріалізованої роботи не змінився. Це є визначальним для підприємця під час розрахунків [5, с. 258].

В епоху раннього капіталізму розрахунок собівартості відбувався в напрямку більш точного розрахунку собівартості конкретного товару. Однак цей процес має додаткові витрати, тому багато підприємців розраховували витрати в кожному конкретному випадку. В основному, виробники спеціалізувались на виробництві одного конкретного продукту, а складові витрат узагальнювали з використанням «звичайного комерційного обліку». Існувала практика застосування ринкової кон'юнктури в той час. Але систематичний процес розрахунку витрат ще не отриманий.

Використання терміну «виробничі витрати» неоднозначний. Різні тлумачення призвели до виникнення багатьох теорій, що охоплюють різні аспекти проблеми витрат виробництва. Так, якщо у вітчизняній літературі і на практиці донедавна це було питання собівартості і виробничих витрат лише в бухгалтерському розумінні, то за кордоном зазвичай використовувались альтернативні витрати, тобто витрати за використання будь-якого ресурсу, який був оцінений з точки зору втрачених вигод від невикористання цього ресурсу раціональним альтернативним способом.

Корисність товару є центральною ланкою наукової школи-маржиналістів. Представники австрійської школи – Менгер К., фон Візер Ф. та Вальрас Л. застосували маржиналістичний підхід до проблеми корисності (граничної корисності) та вартості товарів і послуг, а також пов'язаних з ними виробничих витрат. Таким чином фон Візер Ф. сформулював «закон виробничих витрат», суть якого полягала в тому, що вартість виробничого товару, що є витратою на виробництві конкретного споживчого товару, не визначається тим споживчим благом, а цінністю товару, який має найменшу корисність серед всіх продуктів, що можна виготовити з допомогою цього продуктивного блага. Водночас Джевонс С.,

на відміну від інших представників цієї школи, зазначав, що «робота впливає пропорції обміну, але не прямо, а опосередковано: через роботу кількість благ змінюється, а отже, і їх гранична корисність» [13, с. 357].

У маржиналістській теорії основний акцент робиться на вирішенні питань «для кого і як виробляти», щоб знайти оптимальний баланс у використанні виробничих факторів. Так, Гладких Т. В. вірить в основний механізм формування величини виробничих факторів і визначає вартісну базу, економічну теорію виробництва. Ця концепція має право на існування, оскільки недооцінка факторів ціни, їх ролі та значення у виробництві призводить до падіння продуктивності праці [17, с. 52].

Теорія собівартості продукції розроблялася разом із теоріями попиту та пропозиції та факторами виробництва. Таким чином Маршалл А. розглядав закономірності постачання товарів (ціни поставок визначаються собівартістю продукції); структури споживчого попиту (ціни попиту визначаються корисністю товару). Він вважав, що собівартість продукції формується як кількість затраченої праці і також кількість капіталу, накопиченого для забезпечення роботи. На його думку, лише ця робота вважається найбільш продуктивною, ефективною в майбутньому, а не поточні потреби. Капітал також є продуктом праці, і тому він підпорядковується положенням теорії вартості праці в тій частині праці, яка входить до засобів виробництва і враховується у витратах [71].

Кейнс Дж. М. також розробив наукову основу виробничих витрат [72]. Згідно з його теорією, під пануванням недосконалої конкуренції олігополістичні компанії мають здатність впливати на ціни, попит та пропозицію. На думку дослідника, робота є одним із факторів, що створює вартість, а обладнання, оборотні кошти тощо - лише умови праці.

Зарубіжна сучасна теорія виробничих витрат виділяє конкретну групу витрат – трансакційні витрати. Включені за словами Коуза Р., це всі витрати, пов'язані із заміною та захистом майна при вирішенні загального питання, суперечливого для кожної сторони [73]. Оскільки налагоджені ринкові зв'язки дозволяють отримати високі економічні результати, трансакційні витрати мають важливе значення на

практиці. Тому ми вважаємо розумним розподілити трансакційні витрати в окрему групу.

Немчинов В.С. запропонував метод калькуляції праці, заснований на визначенні інтенсивності праці на основі використання нормативної статистики [75]. Цей метод заснований на схемі послідовного розрахунку трудових витрат, понесених на попередні стадії виробничого процесу. Запропонована техніка полягає у застосуванні регулювання даних. Прихильники вищезазначеної теорії вважають, що метод, запропонований Немчиновим, є більш точним, оскільки він базується на нормативній статистиці, а також враховує фактично витрачений робочий час, а не перерахунок грошових витрат у робочий час. Однак метод розподілу витрат робочого часу частіше застосовується для розрахунку витрат робочого часу.

На сучасному етапі розвитку економічної думки пропонується багато різних підходів до проблеми витрат виробництва. Питання формування виробничих витрат розглядаються в наукових працях вітчизняних економістів, але, незважаючи на вивчення проблеми, чіткого визначення цієї категорії немає. Все це пояснюється тим, що кожен автор у собівартість продукції включає, на його думку, необхідні елементи витрат та матеріальні ресурси. Загалом сучасне визначення витрат звучить наступним чином: «Виробничі витрати – це ресурси, що використовуються в процесі виробництва, що втілюють минулі роботи (сировину, матеріали, амортизацію основних фондів, роботу зайнятих робітників, виробництво) з відповідними винагородами тощо.

Об'єктом витрат є товар, робота, послуга чи діяльність підприємства, які необхідно ідентифікувати щодо їх виробничих витрат [46, с. 85].

Витрати також відображаються в бухгалтерському обліку як зменшення активів або збільшення зобов'язань. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, від якого вони були понесені. Витрати, які не можуть бути безпосередньо пов'язані з доходом періоду, відображаються у витратах звітного періоду, в якому вони понесені.

Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом декількох звітних періодів витрати визнаються шляхом систематичного розподілу їх вартості (наприклад, у формі амортизації) протягом відповідних звітних періодів.

В економічному плані сутність витрат на виробництво підприємства – це сукупність реальних і відчутних витрат праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства; а за природним складом – поглинута частина матеріальних ресурсів, трудових та фінансових ресурсів.

Таким чином, узагальнюючи сучасні підходи до визначення характеру виробничих витрат, ми можемо констатувати, що це є платою за можливість виробництва (плата за використання ресурсів, послуг, робіт тощо), яка змінюється залежно від умов її реалізації, що дозволяє досягти цілей (основною з ринкових відносин є максимізація прибутку).

1.2. Класифікація витрат виробництва

Для більш детального дослідження об'єктів, основними з яких в управлінському обліку є витрати, застосовується метод класифікації. Класифікація витрат – це розбивка витрат на класи на основі деяких загальних ознак об'єктів і природних зв'язків між ними. Причому, чим більше ознак класифікації, тим вище знання предметів [70, с. 48].

Існує багато класифікацій витрат за різними ознаками. Класифікація витрат дуже важлива щоб зрозуміти, як ними керувати. Враховуючи, що розподіл витрат орієнтований на рішення різних завдань управління, в літературі є різні групи підстав до класифікації витрат.

Найбільш поширеними є класифікація витрат залежно від цілей управління в трьох сферах, які показані на рис. 1.1 [68].



Рис. 1.1. Напрями класифікації витрат виробництва [70, с. 48]

Змінні витрати – це витрати, які змінюються залежно від зміни виробництва (на сировину, матеріали, заробітну плату тощо). Залежно від відсотка зміни величини витрат та змінних витрат виробництва, вони поділяється на пропорційні та непропорційні. Пропорційні витрати змінюються прямо пропорційно щодо зміни виробництва. Це можуть бути сировинні, базові матеріали та інші витрати, тобто прямі витрати. Непропорційні витрати можна розділити на прогресивні та дегресивні.

Прогресивні витрати зростають швидше, ніж виробництво (доплати за роботу в свята, простої, додаткові витрати на торгівлю та рекламу тощо) дегресивні витрати зростати повільніше виробництва (витрати на допоміжні матеріали,

заробітна плата зарплата допоміжного персоналу тощо). Постійні витрати – це витрати, які залишаються незмінними змін виробництва (управління витратами праці, орендна плата)

Змішані витрати – це витрати, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат (плата за телефон тощо).

Поточні витрати – це постійні витрати (періодичність яких становить менше місяця). Одноразові витрати – це витрати, які несуть періодичність більше одного разу на місяць і орієнтуються на забезпечення виробничого процесу на тривалий час. Тривалі витрати – це витрати, пов'язані з виконанням довгострокового контракту (угоди), тобто контракт планується завершити не раніше ніж через дев'ять місяців з дати завершення перших витрат або отримання попередньої оплати (передоплати) [14, с. 27].

Постійні витрати – це сукупність прямих виробничих витрат. До прямих витрат можна безпосередньо віднести об'єкти розрахунку (наприклад, витрати на сировину, придбану продукцію для виробництва тощо), вони можуть бути безпосередньо включеними у вартість певної продукції. Це непрямі витрати які є результатом виробничої діяльності, але не можуть бути безпосередньо пов'язані з об'єктом розрахунку (зарплата майстрів з ремонту обладнання, загальне виробництво, адміністративні витрати, витрати на допоміжні матеріали тощо). Такі витрати пов'язані з виробництвом декількох видів продукції і опосередковано включаються у витрати, згідно з використанням спеціальних методів розподілу. Накладні витрати можна розділити на виробничі та невиробничі витрати. Виробничі витрати включають витрати, пов'язані з виготовленням продукції. Потім до виробничих включатимуть витрати на допоміжні матеріали, ремонт виробництва обладнання, зарплату обслуговуючого персоналу тощо. Виробничі витрати – це всі інше витрати, понесені підприємством і не пов'язані з виробництвом. Дана невиробнича класифікаційна група витрат включає адміністративні витрати, маркетингові витрати тощо.

Витрати, що складаються з однієї статті (прості), складаються з одного елемента витрат і не можуть бути розкладені. Вони включають витрати на оплату

праці, споживання основного капіталу тощо. Складні витрати, що включають кілька економічних елементів, таких як адміністративні витрати, накладні витрати, маркетингові витрати тощо.

Витрати на продукцію включають виробничі витрати, тоді як періодичні витрати – це витрати, які не включаються до виробничих витрат і трактуються як витрати періоду, за який вони понесені (витрати на управління, збут тощо). Класифікація витрат щодо звітного періоду потребує визначити собівартість виготовлення продукції в звітний період, хоча виробничі витрати звітного періоду включають не тільки витрати, які мали місце в цей період, але також ті, що не були впроваджені в цей період, але пов'язані з ним.

Поділ витрат на планові та непланові дозволяє визначити заплановану величину витрат і планову собівартість продукції, а також включення до фактичних витрат незапланованого виробництва витрат. Поділ витрат на нормовані та ненормовані визначається нормативним методом бухгалтерського обліку виробничих витрат і має на меті контроль цих витрат шляхом виявлення відхилення від норм (безпосередньо в технологічному процесі) для раціонального використання ресурсів.

Виробничі витрати – це витрати, які забезпечуються технологією та організацією виробництва. Непродуктивні – виникають через деякі недоліки в організації виробництва, порушення технології тощо.

Контрольовані витрати – це ті витрати, на які менеджер може безпосередньо впливати і контролювати їх (використання сировини, матеріалів тощо). Неконтрольовані – це витрати на які менеджер не може безпосередньо впливати та контролювати (комунальні платежі, списання амортизації тощо). Ця група витрат важлива для контрольної діяльності окремих одиниць.

Матеріальні витрати – це витрати, які можуть бути змінені в результаті затвердження правильного рішення. Невідповідні витрати – це витрати, незалежні від затвердження якогось рішення.

Технологічні витрати обумовлені (забезпечуються) технологією виробництва та безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції (витрати на сировину,

матеріали тощо). Організаційні витрати – це витрати на управління виробництвом (витрати на організацію виробництва, робочу силу, контроль за дотриманням норм виробітку).

Вступні витрати – це кошти, які були придбані, доступні та підлягають сплаті приносять дохід у майбутньому (запаси матеріалів, напівфабрикатів, основних фондів тощо). Якщо ці кошти були витрачені на отримання доходу та втратили здатність до отримання доходу в майбутньому вони перетворюються на споживані та обліковуються у звіті про прибутки та збитки [16, с. 112].

Особливе місце в управлінні витратами займає класифікація витрат за економічністю калькуляційні елементів та статей. Вона дозволяє групувати витрати за калькуляцією статей для визначення заощаджень або перевитрат коштів у місцях їх походження з визначенням напрямків їх зменшення, що визначає вплив кожної статті витрат на собівартість продукції, а отже дає здатність менеджерів контролювати виконання планів не лише з точки зору виробничих витрат загалом для компанії, а також для окремих її підрозділів, конкретних продуктів та деяких видів собівартості.

При управлінні витратами важливо класифікувати витрати за центрами відповідальності, що використовується для постійного контролю витрат на виробництві та реалізації продукції. Витрати центрів відповідальності поділяються на виробничі витрати, витрати магазинів, технологічні витрати тощо.

У свою чергу, Дерій В. групує витрати відповідно до таких цілей надання інформації [22, с. 155]:

- 1) уточнення собівартості та фінансового результату (базові, загальновиробничі, прямі, непрямі; вхідні; виробничі витрати, витрати періоду);
- 2) для стратегічного планування та повсякденної діяльності підприємства (обов'язкові, дискреційні; напівпостійні, напівзмінні; загальні, детальні; відповідні, неактуальні; справжні, альтернативні, граничні, додаткові, невідшкодовувані витрати);
- 3) планувати поточних витрат (постійні, змінні, змішані; за елементами, за статтями розрахунки; одноелементні, складні);

4) контролювати поточні витрати (контрольовані, неконтрольовані, регульовані, нерегульований).

Бутинець Ф.Ф. класифікує витрати, необхідні для досягнення цілей управління, а саме [911

1. Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) та розрахунок фінансових результатів за:

- вичерпні і невичерпні;
- за продуктами та витратами періоду;
- прямі та непрямі;
- основні та рахунки-фактури.

2. Раціоналізація витрат та планування їх з точки зору:

- актуальні та недоречні;
- важливі і можливі;
- граничні і середні;
- константні та змінні.

3. Контроль та регулювання витрат центрами, відповідальними за:

- керовані та неконтрольовані.

Існують також типи витрат з деяких причин для цілей планування [18]:

- за місцем виникнення витрат на підприємстві – витрати в магазині, приміщенні, в структурних підрозділах та підприємстві в цілому;
- за об'єктами господарської діяльності – продукція, будівельні роботи, послуги;
- за характером виробництва – основне виробниче та допоміжне виробництво;
- ступінь впливу виробництва на рівень витрат – постійний, змінний;
- за економічним змістом – за складовими витрат;
- за призначенням – за вартістю товару;
- регульований – регульований, нерегульований;
- за видами діяльності – виробничі, невиробничі, промислові, непромислові витрати діяльності;

- за єдністю композиції – одноелементні та складні;
- за датою розрахунку – капітальні, поточні;
- стосовно застосовних стандартів – стандартизовані, нестандартизовані.

Витрати є інструментом цінової політики компанії, оскільки вони визначають попит верхнього рівня ціни, а її мінімальне значення – витрати. Так і в управлінні маркетинговою діяльністю на певному етапі процесу ціноутворення, аналізу витрат, встановлення ціни продукції, вони поділяються на конкретні типи з наступних причин [20, с. 91, 102]:

1) залежно від функціональної діяльності, з якою пов'язані витрати:

- виробничі;
- невиробничі (для всієї компанії);

2) залежно від простежуваності вартості конкретного товару:

- прямі;
- непрямі;

3) залежно від ступеня усереднення витрат:

- повні;
- витрати, включені в середню вартість;

4) залежно від динаміки, що відповідає функціональним змінам:

- змінні;
- постійні (постійні);
- змішані.

Невиробничі (фірмові) витрати поділяються на:

- торгівля (витрати на рекламу, комісійні);
- накладні витрати (загальні та адміністративні) функції – заробітна плата менеджерів, судовий збір тощо) [2, с. 59].

Валові витрати (повні, загальні) - сума змінних та постійних витрат на визначену суму виробництва, а середня собівартість продукції – це сума змінних і постійних витрат на одиницю продукції [2, с. 61].

Існують типи витрат, які різні автори відносять до подібних областей класифікації витрат трохи інакше. Крім того, деякі автори мають конкретні типи

витрат в одному напрямку а інші – в іншому, наприклад автори [4] класифікації витрат за центрами відповідальності та за типами продукції, робіт, послуг відносяться до класифікації витрат напрямі «встановлення витрат». Продукція та прибуток, оцінка запасів, і автор [70] посилається на цю класифікацію витрат у напрямку класифікації «контроль та регулювання витрат»; класифікація витрат за економічним змістом і метою авторів [28] пов'язує з напрямком класифікації «прийняття та планування управлінських рішень», тоді як автор [14] – «встановлення витрат» продукція та прибутку, оцінка запасів тощо.

Отже, важливе місце в управлінні підприємством займає обґрунтована класифікація витрат, що є дуже важливим для розуміння того, як ними управляти. У таких умовах необхідно класифікувати види витрат за такими критеріями, які повністю відображатимуть і будуть характеризувати різні аспекти компанії, а саме: організаційні та управлінські, бухгалтерсько-аналітичні, фінансово-економічні, маркетингові та інвестиційні, що сприятиме більш глибокому розумінню мети та функціональної ролі різних видів витрат в управлінні багатосторонньою діяльністю підприємства, що дає можливість враховувати такі витратні позиції з точки зору системного підходу для їх всебічного розуміння.

1.3 Основні завдання і принципи обліку витрат на виробництві

Облік витрат на виробництві регламентується нормативно-правовими актами на державному рівні. основні завдання та принципи визначаються у нормативно-правовому забезпеченні обліку.

Нормативно-правове забезпечення обліку та контролю – це, на погляд В.А. Дерій [22, с. 37] сукупність нормативно-правових актів вищих державних органів у державі (законодавчих, виконавчих та представницьких), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, зокрема кожного підприємства, що забезпечує належне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності та економічного контролю в нашій країні.

На рисунку 1.2 схематично показана класифікація нормативного забезпечення фінансової звітності за видами.

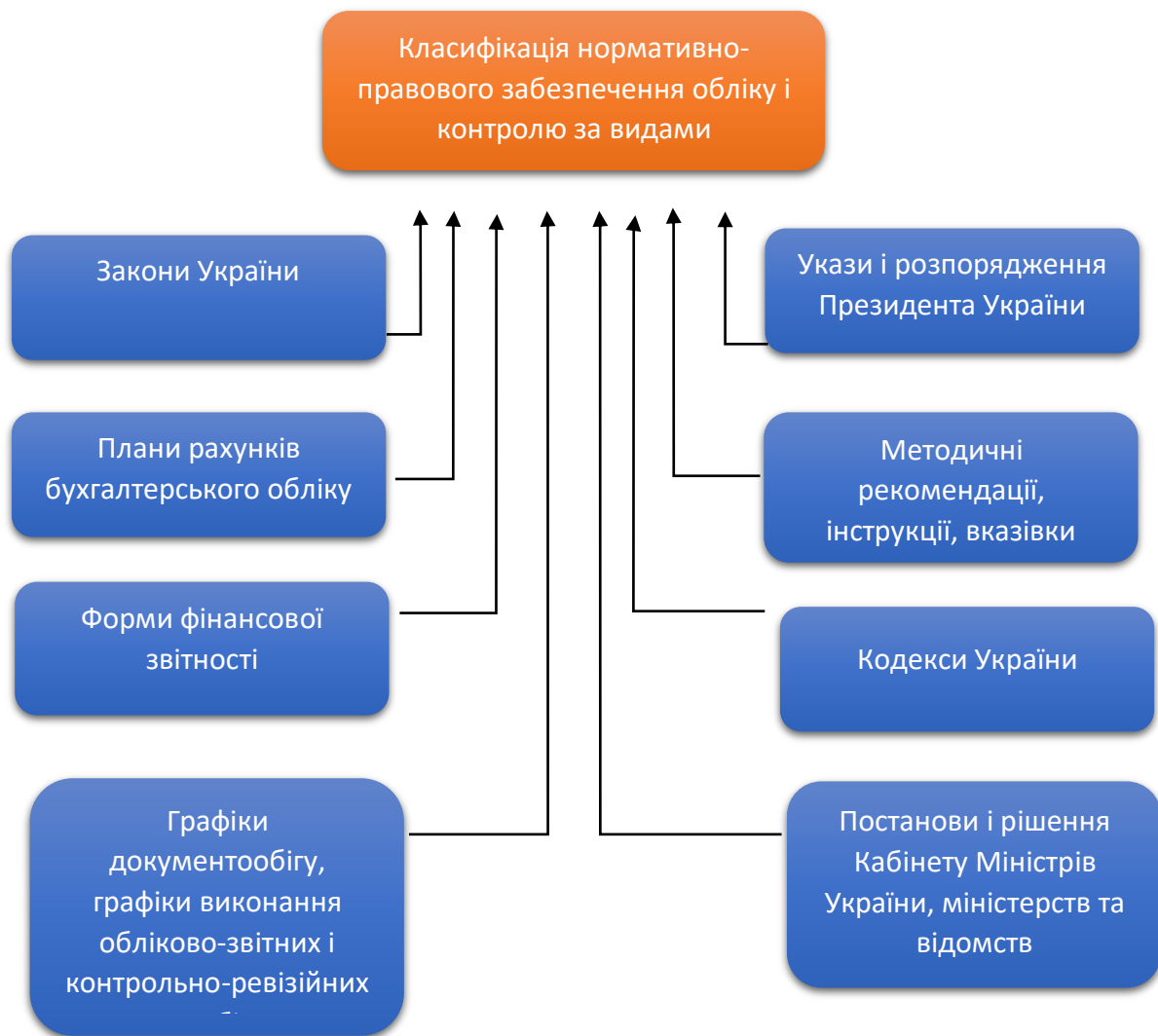


Рис. 1.2. Класифікація нормативно-правового забезпечення складання і подання фінансової звітності [10]

Під час складання та подання фінансової звітності необхідно дотримуватись наступних критеріїв: суттєвість, своєчасність, повнота, нейтральність, об'єктивність, оскільки фінансова звітність повинна містити інформацію, яка має вплив на прийняття рішень і дозволяє своєчасно оцінювати минулі, теперішні та майбутні події; підтвердити та переглянути свої минулі судження. Фінансова звітність повинна дозволити своїм користувачам порівнювати фінансову звітність

компанії за різні періоди та спів ставляти фінансові звіти різних компаній [24, с. 79].

Наприклад, коли справа стосується внутрішніх користувачів - бухгалтерів, повинно бути зауважено, що вони повинні розуміти вимоги до фінансової звітності, оскільки за цієї умови вони можуть задовольнити відповідних користувачів інформацією, необхідною для прийняття відповідних управлінських рішень [6, с. 80].

Перш за все, це стосується циклічності звітування та детальної інформації та форми, які потрібно заповнити. У НП (С) БО № 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності» зазначено, що фінансова звітність повинна надавати користувачеві інформація про оцінку якості управління, оцінку здібностей компанії виконувати свої обов'язки тощо [8].

Основні вимоги до фінансової звітності представлені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Основні принципи обліку витрат [8]

Вимога	Її зміст
Державне регулювання	Для всіх галузей народного господарства та підприємств встановлені єдині показники та єдині форми звітності, правила складання та терміни подання. Це необхідно для узагальнення показників звітності фізичних осіб підприємства, що працюють у секторах національної економіки за загальною класифікацією галузей
Обов'язковість	Обов'язкова звітність за своєю природою належить до ринкової економіки. Кожне підприємство здійснює діяльність, яка не заборонена чинним законодавством, і зобов'язане своєчасно і у визначеній кількості та складі звітувати перед відповідними органами.
Дохідність	Дохідність звітності розраховується на підставі її тлумачення користувачами за умови, що вони мають достатні знання про економічне та фінансове життя, бухгалтерський облік та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації
Періодичність	можливість поділу діяльності компанії на конкретні періоди для підготовки фінансової звітності
Достовірність	Достовірність інформації забезпечується тим, що в бухгалтерському обліку всі записи робляться на основі правильно підготовлених документів, відповідно до річних звітів, майна, касових запасів та розрахунків. Достовірність інформації може бути підтверджена аудиторським висновком

Продовження таблиці 1.1

Точність	Точність звітності забезпечується правильним відображенням даних на рахунках синтетичного та аналітичного обліку та у відповідних формах звітності, а також узгодженістю показників, відображених у формах звітності
Повнота	Необхідно та обов'язково заповнити всі рядки та показники форм звітності. У разі не заповнення окремих рядків через відсутність активів, зобов'язань чи операцій у цій статті - ці пункти викреслюються
Своєчасність	Необхідна для прийняття правильних управлінських рішень. Своєчасне отримання власником (засновником) даних звітності в умовах ринкової економіки має особливе значення і дає можливість вчасно впливати на фінансовий стан підприємства та розмір прибутку. Пізні звітування може призвести до нерозумних або неправильних рішень
Методологічна єдність	Методологічна єдність для розрахунку звітності регулюється державою і є обов'язковою для всіх підприємств, незалежно від виду діяльності та форми власності. Таким чином, методи оцінки активів залишаються незмінними протягом усього фінансового року, що дає можливість порівняння коефіцієнтів звітності всіх секторів внутрішнього господарського комплексу. Це дозволяє їх узагальнювати, групувати, аналізувати та отримати надійну інформацію для оцінки діяльності компаній чи галузей
Економічність	Витрати на підготовку та подання звітності повинні бути мінімальними

Основним принципом оцінки доходів і витрат є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Цей принцип є фундаментальною необхідною умовою складання фінансової звітності, оскільки вона забезпечує визначення фінансових результатів звітного періоду шляхом порівняння звітного доходу період витратам, понесеним для отримання цих доходів. У цьому випадку всі доходи та витрати повинні бути оцінені та звітовані за період проведення відповідних господарських операцій, незалежно від того, коли рух коштів фактично мав місце. Адекватність звітних періодів з точки зору побудови Плану рахунків та ведення обліку витрат знайшов практичний приклад розподілу окремих рахунків в бухгалтерії:

а) поточні витрати обороту (90 «Власні витрати на збут», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на придбання», 94 «Інші операційні витрати», 95 2Фінансові витрати»).

б) витрати майбутніх періодів (рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»).

в) резерви (рахунки 38 «Резерв сумнівних боргів», 47 «Безпека» майбутніх витрат та платежів»).

Другим важливим принципом є принцип фактичної (поточної) вартості. Принцип оцінки відноситься до принципу функціонування плану рахунків та визначає пріоритетну оцінку майна підприємства, виходячи із вартості їх виробництва та придбання.

Безперервність бізнесу, одна валюта і циклічність – це група загальних принципів бухгалтерського обліку під час складання фінансової звітності без істотного впливу на методологію обліку витрат та коефіцієнтів звітності про витрати.

Таким чином, найважливішими принципами обліку витрат є:

- 1) розрахунок і відповідність доходів і витрат;
- 2) історична (фактична) вартість.

Відповідно до цих правил визначається, коли, за який рахунок відображають витрати підприємства.

Завданням обліку є визначення витрат на одного носія, тобто на одиницю продукції (робіт, послуг), призначену для продажу, а також для внутрішнього споживання.

У процесі розрахунку вирішуються дві основні задачі управлінського обліку:

- прогнозування собівартості виробництва конкретного виду продукції з метою встановлення відповідної, справедливої та конкурентоспроможної ціни продажу;
- використання даних про виробничі витрати для прогнозування та управління виробництвом та витратами.

На підприємствах матеріального виробництва, крім продукції первинного виробництва, розраховується також продукція (роботи та послуги) допоміжного та субсидіарного виробництва, за винятком випадків, коли вони виробляються в невеликих кількостях і повністю споживаються всередині підприємства.

Система оцінки та обліку витрат, доходів та визначення результатів фінансів є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняного підприємств, і в той же час вона виникає через розуміння важливості цього процесу, залежить від діяльності конкретних виробничо-господарських суб'єктів, економічної безпеки підприємства.

Таким чином, основні завдання бухгалтерського обліку та аудиту витрат виробництва – це надання компанії інформації для затвердження обґрунтованих управлінських рішень; фактично здійснювати моніторинг витрат, понесених відповідно до їх статутних та запланованих сум, з метою виявлення відхилень та вжиття необхідних заходів управління; розрахунку собівартості продукції для визначення ціни готової продукції продукція та розрахунку фінансових результатів; проведення економічного аналізу результатів виробничої діяльності структурних підрозділів підприємства.

Висновки до розділу 1

Витрати слід називати активами, які використовуються підприємством перед кредиторами, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком вилученого або розподіленого капіталу).

Розглянемо такі основні ознаки класифікації витрат підприємства: витрати з технологічним процесом (основні та накладні витрати); за ступенем економічної однорідності (однoelementі і комплексні); методом включення до собівартості окремих товарів (напівфабрикати) (прямі та непрямі витрати); з точки зору вартості до обсягу виробництва (постійні та змінні витрати); за сферою походження (виробничі та позавиробничі витрати).

Сутність витрат вивчалася в різних працях відомих вчених і економістів, можна стверджувати, що доцільніше трактувати витрати з бухгалтерського обліку - як зниження економічних вигод у формі активів або збільшення зобов'язань внаслідок економічної діяльності, яка призведе до зменшення власного капіталу.

Цей підхід є більш необхідним на практиці, він допомагає визначити фактичну суму витрат, понесених за певний проміжок часу і, отже, посприяє більш точному відображенню в обліку.

Основні проблеми з урахуванням прямих витрат виробництва до них належать: повнота та своєчасне відображення витрат; забезпечення максимальної ефективності та достатній аналітичний характер вихідної інформації про прямі витрати підприємства; створення єдиної інформації загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм обліку за витратами підприємства.

Думка автора щодо доповнення основних класифікаційних ознак витрат підприємства, додаткові інформації, в тому числі від ефективності діяльності (ефективна та неефективна); за кількісно-якісним напрямком витрат на виробництво (витрати на збільшення кількісних показників (обсягів) виробництва; витрати на поліпшення якісних показників виробництва).

Було вивчено, що основні рекомендації щодо оптимізації витрат підприємства складають:

- впровадження безвідходної технології виробництва, застосування ресурсозберігаючих технологій. Це економить матеріал та енергію.
- використання інноваційного обладнання, що забезпечує вироблення продукції за короткий час.

Описано точну дозволену класифікацію витрат підприємства, яка дозволяє визначити собівартість продукції та визначення резервів їх зменшення, а також сприяти управлінню витратами, щоб прийняти ефективні управлінські рішення.

РОЗДІЛ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облік прямих матеріальних витрат

Облік виробничих витрат насамперед залежить від належного документування витрат матеріалів, робочої сили та фінансових ресурсів. Витрати відображаються на рахунках компанії та забезпечують безперервне документування комерційних операцій. Документацію можна зробити вручну або за допомогою засоби автоматизації. А ведення документів триває під час здійснення господарських операцій, вивчення змін, що відбуваються під час економічних процесів та в період узагальнення даних про фінансові ресурси, витрачені на управління.

Облік виробничих витрат слід розглядати як єдине ціле зв'язані, послідовні, організаційні, логічні, обчислювальні операції та процедури формування інформації про витрати. В процесі бухгалтерського обліку проводиться реєстрація, групування, систематизація даних, а також підрахунок виробничих витрат. Для контролю витрат та їх аналізу поряд із обліком їх економічних елементів використовується для групування витрат виробництва відповідні статті оцінки, в контексті яких розраховується собівартість продуктів.

Нормативне визначення поняття «прямі витрати» міститься в П (С) БО 16 «Витрати»: «Прямі витрати – витрати, які можна визначити безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно вигідним способом» (відповідно до пункту 4) [12].

Важливо зазначити, що матеріальні витрати (виробничі запаси, аксесуари, електроенергія тощо) вносять значний внесок у структуру витрат продукції та споживання підприємств в цілому (від 60% до 95% залежно від галузі економіки), питання належного обліку та контролю матеріальних витрат підприємства надзвичайно важливі.

Процес виробництва та надання послуг є основною стадією, на якій створюються матеріальні блага, і цей процес нерозривно пов'язаний із витратами. У процесі закупівлі сировини та різних матеріалів основними комерційними операціями є платежі постачальників за придбані цінності за поточними цінами, витрати, пов'язані з доставкою, завантаженням, розвантаженням, т. зв витрати на транспорт і покупки. Буває поєднуючи працю із засобами виробництва, створюється новий товар, який має природну форму і цінність.

Тепер слід зазначити, що основними положеннями щодо обліку витрат на об'єкті, що перевіряється, є: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996 XIV (із змінами) [59], П (С) БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» , П (С) БО № 9 «Запаси» та П(С)БО № 16 «Витрати» [57].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Витрати» регулює порядок групування операційних витрат відповідно до таких економічних елементів:

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

У досліджуваному підприємстві ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат», відповідно до ст. 14 П(С)БО 9 «Запаси» витрати стосуються періоду, в якому вони здійснені:

- надмірна сума збитків та нестачі запасів;
- витрати на продаж запасів;
- відсотки за позиками;
- загальні та подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням та доставкою запасів та приведенням їх у стан, придатний для використання за призначенням.

Відповідно до вимог Положення про бухгалтерський облік (стандарт) 16 «Витрати» [57], елемент «Матеріальні витрати» включає витрати, понесені на виробництві (крім продукції власного виробництва):

- сировина та основні матеріали;
- закупівля напівфабрикатів та комплектуючих;
- паливо та енергія;
- будівельні матеріали;
- запасні частини;
- тара та пакувальні матеріали;
- допоміжні матеріали та інші.

Узагальнюючи інформацію про вартість матеріалів за звітний період, План рахунків створює рахунок 80 «Витрати на матеріали».

Дебет рахунку 80 «Матеріальні витрати» відображає суму визнаних матеріальних витрат, кредитів – списання на рахунок 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат, визнаних у виробництві витрат на виробництво (роботи, послуги), до собівартості допоміжного (субсидіарного) виробництва, до векселів класу 9 – матеріальні витрати, пов'язані із загальними виробничими витратами, адміністративними та маркетинговими витратами або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо не застосовується до класу 9.

Сьогодні порядок документування економічних операції регулюються на законодавчому та нормативному рівні. Так, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV визначено основні вимоги до підготовки та зберігання первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку [59], а також вимоги до підготовки документів регулюються «Положенням щодо документування бухгалтерських записів» № 88 від 24 травня 1995 р.

Відповідно до норм правових актів, всі первинні документи складаються на типових бланках, затверджених Державною службою статистики, а також на спеціалізованих бланках, затверджених відповідними міністерствами та відомствами. В табл. 2.1 проаналізовано основні документи для врегулювання

виробничих витрат, що використовуються на ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Таблиця 2.1

**Первинні документи з обліку прямих витрат виробництва ТОВ
«Великобичківський хлібокомбінат» [66]**

Документ	Використання	Зміст	Примітки
Лімітно-забірна картка (М-8, М-9)	Використовується для проектування випуск сировини, матеріалів, які систематично споживаються під час виготовлення виробів	Застосовується для реєстрації випуску сировини, матеріалів, систематично виданих під час виробництва	Використовується на підприємствах для відображення внутрішнього трафіку сировини від складу до складу у виробничому цеху
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11)	Використовується на підприємствах з точки зору вимог при складанні запасів для цілей управління виробництвом, обслуговування виробничого процесу, обслуговування основних фондів	Застосовується для обліку руху основних фондів на підприємстві та їх випуску до підрозділів підприємства, розташованих за межами його території, а також зовнішні організації	Він набув широкого застосування у виробництві завдяки тому, що вимоги чітко визначають, які саме потреби задовольняються на складі і хто отримав (відділ, ім'я матеріально відповідальної особи)
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10)	Він не використовується на даному підприємстві, виставляється додаткова накладна на ліміт збору, або ліміт змінюється	Він використовується для обліку випуску матеріалів понад встановлену межу або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів	Для контролю необхідно використовувати зміни у виробничому плані та обміні сировиною на досліджуваних підприємствах

Аналіз даних у табл. 2.1 демонструє, що основними документами для реєстрації випуску основних засобів зі складу на ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» є лімітно-забірна картка М-9 (реєстрація руху основних засобів) та загальні вимоги для відпуск (внутрішнього руху) матеріалів М- 11.

Якщо активи приносять економічні вигоди протягом декількох звітних періодів, витрати визнаються на основі їх регулярності та раціональності розподілу (наприклад, у формі амортизації) за звітними періодами, в яких отримуються відповідні економічні вигоди від використання зазначеного активу. Наприклад,

довгострокові активи (основні засоби, нематеріальні активи) можуть забезпечити економічні вигоди з часом кілька років, і тому їх вартість визнається витратами протягом строку їх корисного використання шляхом амортизації.

Витрати визнаються за принципом нарахування, тобто витрати визнаються в тому періоді, в якому визнається дохід, за який вони були понесені. У процесі виробництва величина витрат, понесених у грошовому вираженні, є виробничою собівартістю, яка використовується для оцінки реалізованої продукції. Оцінка витрат також базується на витратах розрахунку, що базується на оцінці статей та критеріїв витрат.

Виробничі витрати розбиваються на витрати, які включаються у собівартість продукції, і витрати, які не включаються у собівартість продукції. Розрахунок прямих виробничих витрат, які включаються до собівартості продукції на підприємстві, ведеться на рахунках 91 «Загальні витрати» і 23 «Виробництво».

Один із принципів бухгалтерського обліку, викладений у ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV [59], – принцип історичної (фактичної) вартості.

Його суть полягає в тому, що в бухгалтерському обліку пріоритет надається активам підприємства на основі витрат на їх виробництво та придбання. Виробничі витрати викликають багато труднощів у роботі бухгалтерів із точки зору розуміння сучасних національних методів обліку виробничих витрат виробництва (виконання робіт, надання послуг). По-перше, вони можуть помилково вважати, що розрахунок собівартості продукції потрібна лише для собівартості. Отже, оскільки ми живемо в ринковій економіці (тобто в економіці, де ціни реалізаторів зростають, до тих пір, поки покупці не будуть готові платити) усуває необхідність у розрахунках. По-друге, багато бухгалтерів з радянським досвідом роботи не змогли визнати той факт, що поточна методика оцінки собівартості продукції дещо відрізняється від радянської методики.

Іншим надзвичайно важливим принципом бухгалтерського обліку є принцип нарахування та відповідності доходів і витрат в українському законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [59]. Він полягає в тому, що для

визначення фінансового результату звітного періоду доходи звітного періоду слід порівнювати з витратами, понесеними до отримання цього доходу.

Стандарти про бухгалтерського обліку на підприємстві встановлюються національними П(С)БО. Для визначення собівартості продукції важливо проаналізувати тлумачення категорій «прямі витрати» та «непрямі витрати».

Відповідно до розділу 2.8 Рекомендацій з методичного планування, звіт та калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств № 132 [76] прямі витрати – це ті, які можна безпосередньо віднести до відповідного об’єкта витрат або які розподіляються між об’єктами витрати пропорційно до бази, на якій витрати тісно пов’язані. Виявляється, пункт 2.8 Рекомендацій передбачає розподіл прямих витрат, що, на наш погляд створює неможливість точно розрізнити прямі та непрямі витрати та наявність певних умов для їх класифікації.

У зв’язку з вищевикладеним, ми пропонуємо, насамперед, виключити частину визначення категорії «прямі витрати», що є єдністю класифікації витрат. Адже правильна економічна інтерпретація змісту прямих і непрямих витрат є фундаментальним при визначенні діапазону витрат, що включаються до собівартості.

2.2. Облік прямих витрат на оплату праці

Розрахунок заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування та розподілу заробітної плати, визначений відповідно до кількості працівників із подальшим внесенням нарахованої заробітної плати до відповідних видаткових рахунків за статтями та номерами розрахунків. Відповідно до Плану рахунків № 1203, облік заробітної плати ведеться в установах на відповідних субрахунках рахунку 66 «Розрахунки з оплатою праці» [55]. Рахунок 65 «Нарахування заробітної плати» використовується для обліку та узагальнення інформації про виплати заробітної плати працівникам, допомоги по тимчасовій непрацездатності, студентам, докторантам та учням зі стипендіями та іншими

подібними категоріям [55]. Кредит на рахунку відображає суми, нараховані на заробітну плату працівників, матеріальну допомогу, премії, допомогу по тимчасовій непрацездатності тощо, суми, утримані із заробітної плати працівникам, суми стипендій, пенсій, допомог та інших трансфертів населенню, суми, утримувані з заробітної плати, стипендії, пенсії, пільги тощо на виконавчих листах та інших документах, розмір комісійних, що стягуються з фрілансерів, за овердрафт – їх виплата, утримання з них, перерахування сум, утриманих із заробітної плати, а також сум, які не були отримані вчасно і призначені на субрахунки «Розрахунки з депонентами» [55].

ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» застосовує систему тарифних винагород службовців, що включає дві форми: відрядну та погодинну. Перший використовується для розрахунку заробітної плати виробничого персоналу, а другий – для адміністративного персоналу [67]. Проводиться синтетичний розрахунок нарахувань заробітної плати в нашій компанії на рахунку 66 «Виплати працівникам». На рахунку узагальнюється платіжна інформація для працівників, які належать як до бухгалтерського, так і до небухгалтерського складу підприємства – від заробітної плати (за всі види заробітної плати, премії, допомоги тощо) до не отриманих вчасно виплат з каси підприємства працівникам, за інші поточні виплати.

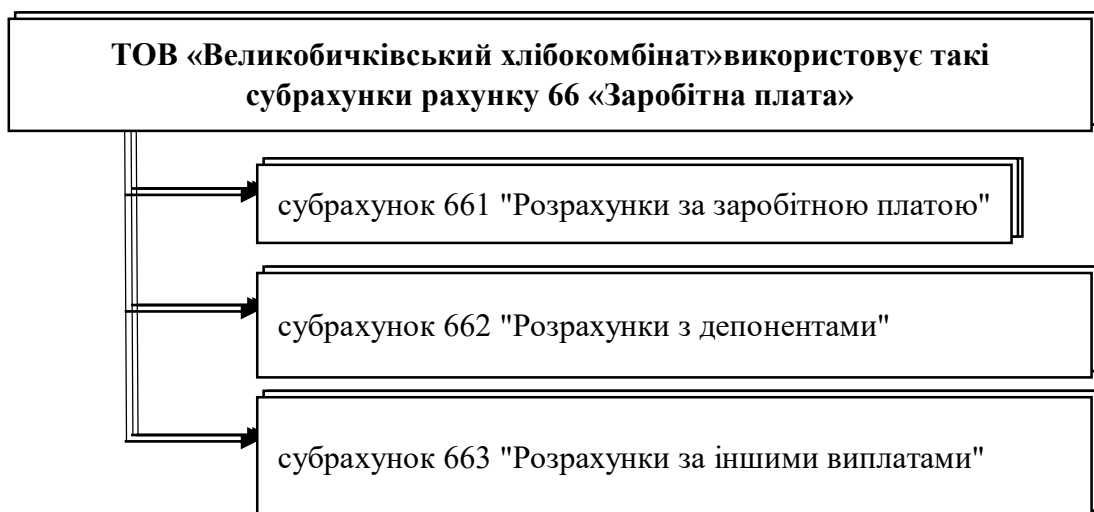


Рис. 2.1. ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» використовує такі субрахунки рахунку 66 «Заробітна плата» [67]

На субрахунках 661 нараховується заробітна плата з розрахунками з працівниками, які є працівниками державного та приватного сектору, за всі види заробітної плати, премій та допомоги з тимчасової втрати працездатності [69].

На субрахунках 662 використовується для узагальнення інформації про суми виплат працівникам, які не були своєчасно отримані з каси підприємства [71].

На субрахунках 663 здійснюється врегулювання внесків, що не належать до фонду оплати праці, зокрема допомоги при частковому безробітті, допомоги з тимчасовою непрацездатністю [54].

Заборгованість підприємства з виплат працівникам у разі одержання підприємством готівки для виплати через касу підприємства та неотримання її працівниками в установлений строк відображається за дебетом субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою» і 663 «Розрахунки за іншими виплатами» та кредитом субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

Облік витрат в ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» ведеться за класом 8 «Витрати». Цей клас рахунків використовується для відображення інформації щодо витрат з біржових та необмінних операцій. Склад витрат та порядок їх визнання визначаються відповідними національними правилами (стандартами) бухгалтерського обліку [67].

На суму депонованої заробітної плати в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту рахунка 662 «Розрахунки з депонентами». В подальшому, при виплаті працівникам заробітної плати, зарахованої раніше на рахунок депонентів, роблять запис по дебету рахунка 662 «Розрахунки з депонентами» в кореспонденції кредитом рахунка 30 «Готівка».

В таблиці 2.1 представлені основні види первинних документів з обліку прямих витрат у ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Таблиця 2.2

Первинні документи з обліку прямих витрат на оплату праці [67]

Документ	Використання	Зміст
Маршрутний лист (картка)	Не застосовується на хлібокомбінаті у зв'язку з тим, що продукція виготовлюється в єдиному технологічному процесі	Використовується в серійному виробництві, коли рух елементів у процесі виробництва здійснюється за операціями з їх обробки в цеху
Рапорт на виробіток (Т-22)	Використовується на хлібокомбінаті, оскільки на певних ділянках виробництва відбувається диференціація та закріплення по функціям робітників	Не використовується на досліджуваному підприємстві у зв'язку з тим, що роботи здійснюються однією бригадою без закріплення за кожним певних операцій
Наряд на відрядну роботу	Застосовується на хлібокомбінаті для нарахування заробітної плати бригаді робітників	Використовується на досліджуваному підприємстві для нарахування заробітної плати бригаді робітників

Для забезпечення обліку витрат на оплату праці з метою подальшого детального аналізу в різних управлінських аспектах, План рахунків на рівні підприємства необхідно розширити введенням додаткових аналітичних рахунків до субрахунку 811 «Виплати, пов'язані з оплатою праці», попередньо здійснивши їх класифікацію залежно від мети, поставленої керівництвом. Пропонується відкривати наступні рахунки аналітичного обліку таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Удосконалені підходи до обліку витрат на оплату праці та інші виплати [52]

Рахунок аналітичного обліку	Види виплат, що обліковуються на рахунку
8111 «Оплата праці, пов'язана з кількістю праці»	Винагорода за роботу, виконану відповідно до узгоджених норми праці, встановлених у відповідних трудових договорах; винагорода за цивільно-правовими договорами; доплати за суміщення професій, виконання обов'язків працівника, який тимчасово відсутній

Продовження таблиці 2.3

8112 «Оплата праці, пов'язана з якістю праці»	Надбавки за високу професійну майстерність, високі показники роботи; премії за виконання та перенаселеність виробничих завдань, підвищення продуктивності праці, поліпшення кінцевих результати роботи
8113 «Компенсаційні виплати за особливі умови праці»	Доплати за роботу в складних і важких умовах праці, за роботу вночі (ввечері), за ненормований робочий графік, за графік перерви; вартість безкоштовної вигоди працівників костюмів та продуктів харчування відповідно до норм
8114 «Оплата за невідпрацьований час»	Виплата щорічної та додаткової соціальної відпустки за законодавством, додаткова відпустка на навчання
8115 «Індексаційні й компенсаційні виплати»	Виплати з індексації заробітної плати; розмір компенсації Працівникам, які втратили частину свого заробітку через порушення умов її виплат, включаючи дострокову індексацію
8116 «Виплати заохочувального характеру»	Зарплата за роки роботи (річна та щомісячна); нагороди за підсумки року; виплати на свята та ювілеї
8117 «Соціальні пільги»	Матеріальна допомога систематичного характеру; безкоштовно харчування, вартість проїзних квитків та пугівки працівників, передбачене трудовим договором (контрактом)
8118 «Непродуктивні виплати»	Оплата у разі недотримання виробничих норм працівником не з його вини; винагорода за понаднормову роботу, роботу у святкові та вихідні дні; доплати до середньої зарплати працівників

Розглянемо як відбувається нарахування заробітної плати в ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» на прикладі майстра цеху Коваль Василя Петровича. Механізм нарахування представлений в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Нарахування заробітної плати майстру цеху Коваль Василю Петровичу
за квітень 2021 р. [33]**

№	Зміст господарської операції	Первинні документи	Сума	Кореспонденція рахунків	
				Д ^Т	К ^Т
1.	Нарахована заробітна плата	Розрахункова -платіжна відомість	6300,00 грн.	8011 «Витрати на оплату праці»	661 «Розрахунки із заробітної плати»

Продовження таблиці 2.4

2.	Утримання із заробітної плати податків	Розрахункова -платіжна відомість , МО-5	1228,50 грн.	661 «Розрахунки із заробітної плат и»	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
2.1	Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО)	Розрахункова -платіжна відомість , МО-5	1134,00 грн.	661 «Розрахунки із заробітної плат и»	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
2.2	Військовий збір	Розрахункова -платіжна відомість , МО-5	94,50 грн	661 «Розрахунки із заробітної плат и»	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»
3.	Перераховано до бюджету податка з доходів фізичних осіб із заробітної плати	Розрахункова -платіжна відомість , МО-5	1134,00 грн.	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»
4.	Перераховано до бюджету військового збору із заробітної плати	Розрахункова -платіжна відомість, МО-5	94,50 грн	6311 (6321) «Розрахунки з бюджетом за податками і зборами»	2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»
5.	Перераховано до бюджету єдиний соціальний внесок	Розрахункова -платіжна відомість, МО-5	1386,00 грн.	6313 (6323) «Розрахунки із загальнообов'яз кового державного соціального страхування»	2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»
6.	Виплачено заробітну плату працівнику на банківську картку	Розрахункова -платіжна відомість, МО-5	5071,50 грн	661 «Розрахунки із заробітної плати»	2313 (2323) «Реєстраційні рахунки»

На заробітну плату нараховується єдиний соціальний внесок. Який з 01.01.2016 року залишається незмінним у розмірі 22% від нарахованого доходу. Виняток становить заробітна плата, яка нараховується працівникам-інвалідам. В

ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» є одна людина з інвалідності. Нарахування інваліду на заробітну плату становить 8,41%. База для нарахування ЄСВ складається з усіх видів заробітної плати, допомоги з тимчасової непрацездатності та по вагітності та пологах.

В 2020 році незалежно від суми нарахованої заробітної плати застосовується єдина ставка ПДФО, розмір якої становить 18% [56].

Військовий збір протягом 2020 року утримується в розмірі 1,5% від нарахованої заробітної плати за усіма видами нарахувань. Виняток становить допомога по вагітності та пологах. З неї військовий збір не утримується.

В ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» для найповнішого використання трудового потенціалу та створення умов для високоефективної діяльності кожного працівника:

- проводяться атестація та раціоналізація робочих місць, визначається їх кількість.

- встановлюються форми організації праці працівників, виконуються тарифи та встановлюються надбавки до офіційної винагороди за високі показники роботи, за виконання особливо важливої роботи, за складність, напруженість роботи, за почесний ступінь, за кваліфікаційний ступінь оцінювача судів, за вислугу років і інші. надбавки та доплати відповідно до законодавства України.

- режим роботи та тривалість робочого часу, а також тривалість додаткової відпустки відповідно до українського трудового законодавства. Працівники мають право брати участь в управлінні об'єктом через загальні збори (конференції), ради профспілок, профспілки, що діють у складі колективу, інші органи, уповноважені представляти їх колективом працівників, подаючи пропозиції щодо вдосконалення роботи ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат», а також соціальні питання, культурно-побутові послуги.

Керівник закладу зобов'язаний створити умови, що забезпечують участь працівників та керівництво ним. Робоча група установи складається з усіх громадян, які своєю роботою беруть участь у її діяльності на підставі трудового договору (контракту, угоди) або інших форм, що регулюють трудові відносини

працівника з установою. Виробничі, трудові, економічні та соціальні відносини трудового колективу з роботодавцем регулюються колективним договором.

Право укладання колективного договору від імені роботодавця надається керівнику ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат», а від імені трудового колективу – профспілковому органу, а в разі його відсутності – представникам працівників, обраним та уповноваженим трудовим колективом. Сторони, які підписали колективний договір, щорічно у строки, передбачені колективним договором, звітують про його виконання. Колективний договір підлягаєповідомній реєстрації у встановленому порядку.

2.3. Інші прямі витрати та їх відображення в обліку

У складі інших прямих витрат на досліджуваному підприємстві покриває всі інші виробничі витрати, які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкта витрат, включаючи внески на соціальне страхування, оренду землі та паїв нерухомості, амортизацію, збитки, що складаються із вартості остаточного технологічного відхилення з причини створення виробів (сировини, компонентів, напівфабрикатів), за вирахуванням їх справедливої вартості та вартості усунення такого технічно неминучого дефекту.

Окрім прямих матеріальних витрат та прямих витрат на оплату праці, у собівартість продукції включаються й інші прямі витрати. Інші прямі витрати включають усі виробничі витрати, які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкта витрат, за винятком матеріальних витрат та витрат на оплату праці, а саме (параграф 14 П (С) БО 16):

- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних фондів;
- збитки в результаті технічно неминучого браку;
- орендна плата за землю та нерухомість.

В таблиці 2.4 слід уважно розглянути бухгалтерські записи інших прямих

витрат, що застосовуються ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку інших прямих витрат на підприємстві [39]

Операції	Дебет	Кредит
Нараховано платежі на соціальні заходи	23	65
Втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, напівфабрикатів), зменшеної на її чесну вартість	23	24
Нарахована амортизація	23	13
Нараховано орендну плату	23	685
Нараховано плату за використання електроенергії	23	685

Для початку проаналізуємо організацію синтетичного та аналітичного обліку внесків на соціальне страхування.

Єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування є зведений страховий внесок, який справляється за системою загальнообов'язкового державного соціального страхування на обов'язковій та регулярній основі для забезпечення захисту там, де права застрахованих осіб передбачені законом.

Єдиний внесок не включається до податків, інших обов'язкових зборів, що складають податкову систему. Рахунок 65 призначений для врегулювання страхових розрахунків «Страхові розрахунки». Цей рахунок є пасивним. Позика відображає нараховані страхові зобов'язання, а також кошти, отримані від страхових установ. Погашення боргу та виплата страхових коштів на підприємстві.

На рахунку 65 2«Страхові розрахунки» є субрахунки [36]:

- 1) 651 – за розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування;
- 2) 652 – за соціальним страхуванням;
- 3) 653 – виключений;
- 4) 654 – за індивідуальним страхуванням;
- 5) 655 – за страхуванням майна.

Аналітичні рахунки відкриваються в розрізі субрахунків.

Аналітичний облік на нашому підприємстві ведеться:

1. У відомості 5.4 с.-г. аналітичного обліку по рахунках 651,652.
2. У відомості № 3.4 с.-г. аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями по рахунках 655 ,654.

Синтетичний облік ведеться:

1. У журналі-ордері № 5 Б с.-г. по рахунках 651, 652.
2. У журналі-ордері № 3 Г с.-г. по рахунках 654, 655.

Важливим напрямом бухгалтерської роботи є амортизація основних фондів, на цьому етапі слід розглянути врегулювання амортизації, яке проводиться на досліджуваному підприємстві.

У нашій компанії амортизації підлягають:

- 1) витрати на придбання виробничого обладнання, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в бізнесі;
- 2) витрати на самостійне виробництво (виробництво), нематеріальні активи, управління довгостроковими біологічними активами для комерційних цілей, включаючи витрати на заробітну плату працівників, які були задіяні у виробництві (створенні) продукції та нематеріальних активів;
- 3) витрати на модернізацію виробництва;
- 4) вартість об'єктів енергетичного, газо- та теплопостачання, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих безкоштовно споживачами на замовлення спеціалізованих експлуатуючих компаній відповідно до технічних умов підключення до цих мереж чи об'єктів;

Знос ТОВ «Великобичківського хлібокомбінату» нараховується щомісяця, починаючи з місяця, наступного за місяцем, коли завод вводиться в експлуатацію, і зупиняється на період його реконструкції, модернізації, обробки, обладнання та обслуговування.

Таким чином, якщо хлібокомбінат не буде використовуватися для ведення підприємницької діяльності, платник податку зобов'язаний припинити амортизацію у податковому розрахунку. Виведення з експлуатації повинно бути задокументоване та підтверджене такий вихід, зокрема за розпорядженням

керівника, актом тимчасового виходу ОЗ із виробничого процесу тощо.

У разі перезапуску такого об'єкта або передачі його виробничим заводам для амортизації приймається вартість, яка амортизується на момент її ліквідації (виробничі потужності) і збільшується на величину витрат, пов'язаних з модернізацією, реконструкцією, добудовою, додатковим обладнанням, тощо. У цьому випадку амортизація такого об'єкта починається в місяці, наступному за місяцем, коли об'єкт знову вводиться в експлуатацію або вводиться у виробництво.

При визначенні строку використання (експлуатації) ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» варто враховувати такі фактори:

- очікуване використання об'єкта компанією, враховуючи його можливості або продуктивність;
- очікуваний фізичний та моральний знос;
- правові або інші обмеження терміну служби об'єкта та інші фактори.

Амортизаційні відрахування за бухгалтерський квартал для виробничого підприємства визначаються як сума амортизаційних відрахувань за три місяці бухгалтерського кварталу, розрахована із застосуванням методу амортизації, обраного платником податку для кожної групи виробничих підприємств. Як правило, амортизація проводиться до тих пір, поки залишкова вартість виробничого підприємства не буде дорівнювати його ліквідаційній вартості.

Метод амортизації повинен відображати очікувану закономірність зменшення фізичного та амортизаційного відрахування від економічної корисності основних фондів. Але методи амортизації, передбачені П (С) БО 7, не завжди відображають заплановане знецінення основних фондів. Знос основних фондів підприємств, що починають бізнес, доцільно проводити методами прогресивної амортизації, оскільки розмір економічної вигоди від використання засобів зростають із розвитком підприємства. Тому пропонується доповнити перелік дозволених методів амортизації методами амортизації фонду та ануїтету, які зазвичай використовуються в зарубіжній практиці.

Процедуру розрахунку сум амортизації слід вдосконалити шляхом зменшення залишкової вартості. Якщо вимоги пункту 26 П (С) БО 7 виконуються, сума

накопиченої амортизації на кінець строку корисного використання об'єкта не буде дорівнює сумі, що амортизується. На практиці в останній рік експлуатації об'єкта річна сума амортизації обчислюється як різниця між залишковою вартістю позики на початок року та її ліквідаційною вартістю.

Як результат, не відбувається поступового зменшення сум амортизації, щоб усунути цей недолік, ми пропонуємо збільшити суму амортизації за кожен рік експлуатації об'єкта, розраховану відповідно до П (С) БО 7, на відсоток відхилення вартості зносу, що амортизується.

Доведено, що використання річних норм амортизації, при яких щомісячна сума обчислюється шляхом ділення річної суми амортизації на 12, порушує принцип узгодження доходів та витрат, оскільки економічні вигоди, що містяться в об'єкті, споживаний нерівномірно протягом року. Дійсно прискореній амортизації сприятиме застосування місячних, а не річних норм, в яких очікуваний термін корисного використання вимірюється не роками, а місяцями [35].

Окрім витрат на придбання основних фондів, більшість компаній несе додаткові витрати на їх заміну та вдосконалення. З набранням чинності П (С) БО 7, критерієм віднесення цих витрат до витрат звітного періоду або капітальних вкладень був їх вплив на суму майбутніх економічних вигод, визначених під час введення об'єкта в експлуатацію. В результаті авторського дослідження вітчизняних та закордонних нормативних актів специфічні ефекти вдосконалення основних фондів, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод: продовження терміну служби об'єктів, включаючи збільшення їх потужності, поліпшення якості продукції, виготовленої за допомогою специфічного обладнання, підвищення ефективності використання основних фондів, підвищення їх ринкової вартості.

Точна оцінка результатів покращення об'єкта забезпечується запропонованими методами: оцінки та порівняння технічних показників об'єкта, а також оцінка та порівняння вартості об'єкта.

Перший метод полягає у порівнянні технічних показників, які об'єкт мав на початку строку корисного використання, з новими, отриманими в результаті

модернізації, добудови, модернізації тощо.

Якщо результати вдосконалення основних фондів якісно не оцінені, необхідно застосувати інший метод – оцінку та порівняння вартості об'єкта. У цьому випадку необхідно визначити відновну вартість об'єкта без урахування суми амортизації та порівняти його з його ринковою вартістю після завершення експлуатації. Надлишок ринкової вартості над заміною свідчить про збільшення економічних вигод від вдосконалення об'єкта.

Сучасна методика обліку відновної вартості основних фондів не завжди відповідає принципу узгодження доходів та витрат, оскільки на практиці компанії можуть використовувати результати ремонту більше одного звітного періоду. Більше того, витрати на стягнення боргу можуть мати значний вплив на фінансовий результат звітного періоду. Тому пропонується для кожного підприємства, враховувати його фінансово-економічний стан, визначати значимість відновної вартості основних фондів [30].

Якщо вартість ремонту нижче встановленого критерію, всю суму слід розподілити на операційні витрати; якщо більший – тоді розподілити рівними частинами між сусідніми періодами. Розподіл витрат повинні виконуватися протягом запланованого періоду технічного обслуговування, якщо роботи заплановані. Пропонується розподілити незаплановані витрати на ремонт на решту терміну експлуатації об'єктів.

Одним з найважливіших елементів облікової політики у сфері основних засобів є амортизація. При їх виборі вони керуються низкою конвенцій, що мають суб'єктивні та об'єктивні характеристики – термін служби, очікуваний розмір продукції, розмір ліквідаційної вартості, інфляцію та науково-технічний прогрес. Для обмеження впливу цих факторів при виборі методу амортизації необхідно використовувати один із евристичних методів економічного аналізу – метод експертної оцінки, заснований на раціональному обґрунтуванні рішення та інтуїції експертів. З метою спрощення та прискорення процесу прийняття рішення щодо вибору методу нарахування амортизації автор формалізував його, тобто розробив та запропонував безперервне використання послідовного алгоритму [38, с. 369-

375].

Оскільки обраний метод амортизації повинен якомога точніше відображати ступінь зменшення втілених економічних вигод в об'єкті, пропонується: існуючий перелік методів амортизації слід доповнити прогресивними методами амортизації та комбінацією декількох методів; застосовувати не щорічні, а щомісячні норми амортизації, коли визначається термін корисного використання, який буде вимірюватися в місяцях; сума амортизації за кожен рік експлуатації об'єкта, розрахована за методом прискореної амортизації відповідно до П (С) БО 7, збільшення на відсоток відхилення суми, що амортизується, від суми амортизації, накопиченої в кінці терміну корисного використання.

У випадку нематеріальних активів слід зазначити, що амортизована вартість реєструється для кожного з активів, що належать до окремої групи. Якщо відповідно до документа, що встановлює закон, тривалість права користування таким активом не встановлена, то строк корисного використання визначається платником податку самостійно, але не може бути менше 2 та більше 10 років безперервного використання.

Отже, було встановлено, що для первинного обліку відпуску матеріалів на підприємстві використовуються наступні первинні документи: «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів», «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) сировини», «Відомість обліку залишків матеріалів на складі», «Картка складського обліку матеріалів», «Матеріальний звіт», «Акт про витрату матеріалів», «Інвентаризаційний опис».

Висновки до розділу 2

Врахування організаційно-технологічних особливостей підприємства сфери досліджень, оперативна діяльність повинна розглядатися як сукупність безперервних операцій, пов'язаних з підготовкою виробництва (закупівлею сировини), процесом виробництва та процесом утилізації відходів виробництва та продаж готової продукції покупцеві.

Отримати необхідну інформацію про витрати для ефективного управління, а

також прийняття рішень щодо їх зниження ТОВ "Великобичківський хлібокомбінат" слід призначити такі сфери відповідальності: постачання робочих предметів, допоміжного виробництва, ведення виробничого процесу, реалізації готової продукції, управління підрозділами підприємства та підприємством в цілому.

Через значну частку сировина у собівартості виробництва продукції для контролю за її станом зберігання пропонується за рахунок зберігання сировини через окрему позицію "Втрати при зберіганні сировини понад встановлені норми" виділяють і відображають в ньому додаткові та пов'язані з неправильним зберіганням витрат сировини.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА АУДИТ ПРЯМИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ

3.1. Методика та організація аналізу прямих витрат на виробництві продукції

Прямі виробничі витрати включають матеріал витрати. Матеріальні витрати – це сума, витрачена на виробництво сировини, напівфабрикатів, палива, енергію. Матеріальні витрати в хлібопекарській галузі є найбільш значними.

Вивчення зарубіжного досвіду у питаннях формування оптимального складу (переліку) статей витрат, включаючи і матеріальні свідчить про те, що для оптимізації складу статей доцільно використати досвід Данії. Прямі витрати в Данії, як зазначається в економічній літературі базується на таких статтях [40]:

- а) матеріали;
- б) винагорода, включаючи:
 - заробітна плата працівників;
 - премії працівникам;
 - інші види оплати.
- в) оплата оренди виробничих приміщень;
- г) маркетингові витрати;
- д) амортизаційні відрахування;
- е) інші витрати.

Ознайомлення з сучасною практикою бухгалтерського обліку в країні виробництво хлібобулочних виробів показує, що можливість застосувати позитивний іноземний досвід є досить широкою. Багато загальних рис забезпечують безболісний перехід ведення обліку витрат відповідно до методів, що діють в інших країнах. У той же час розподіл, наприклад, у межах вартості такого елемента, як маркетингові витрати (на практиці вітчизняні пекарні підприємств,

такої статті немає), вони забезпечать відповідний рівень пошук каналів збуту, що в свою чергу буде сприяти розвитку рентабельність виробництва.

Це має найбільший вплив на витрати функціональних факторів пов'язаних з успіхом функціонування. Ці фактори включають [50]:

- (а) використання додаткової робочої сили;
- б) інтегрований менеджмент якості – довіра до якості продуктів є одним з основних факторів, що забезпечують конкурентну перевагу;
- в) раціональне використання можливостей – вибір найкращого варіанту, доступного на підприємстві;
- г) ефективність планування підприємства з точки зору внутрішня логістики;
- д) використання посилянь на постачальників та споживачів с контексті ланцюжка вартості та витрат підприємства.

Тож оптимізація складу статей дозволить враховувати маркетингові витрати. Варто враховувати, що доцільніше вважати ці витрати непрямими та включати їх до собівартості окремих товарів за пропорційно-об'ємним розподілом виробничих витрат.

У даній моделі облікові витрати поділяються на дві частини. Перший підхід – вдосконалення управління витратами та контроль за кожним видом готової продукції та повної ціни товарів. Відповідно і витрати тут поділяються на прямі (індивідуальні) та непрямі (загальні). Другий підхід спрямований на вдосконалення методології прийняття управлінських рішень, можливість їх коригування залежно від змін кон'юнктури ринку, зовнішніх факторів. Цей підхід базується виходячи із витрат на неповний робочий день. Весь набір витрат відповідно до даного підходу доцільно розділити на чотири блоки, залежно від цілі та функції управління [31]:

- класифікація з точки зору планування, нормування та прийняття рішення;
- класифікація для цілей бухгалтерського обліку та аудиту;
- класифікація для оцінки та аналізу господарської діяльності;
- класифікація для регулювання витрат.

Окрім класифікації витрат за функціями управління, в практиці бухгалтерського обліку хлібокомбінату варто розробити та застосувати

класифікацію за місцем походження витрат та центрів відповідальності.

Класифікація планування, нормування та витрат прийняття управлінських рішень дозволяє згрупувати разом всі види витрат відповідно до призначення. Вартісна класифікація групується за такими ознаками [37]:

- щодо планування;
- за роллю у виробництві;
- за значенням при підготовці рішень;
- залежно від ситуації;
- за рівнем усереднення;
- відшкодування;
- щодо нормування;
- стосовно обсягу діяльності;
- за періодом виникнення.

Цей поділ дозволяє більш детально вивчити процес створення витрат та управління на основі стандартів, розроблений з урахуванням особливостей хлібобулочних виробів і приймати ефективні рішення щодо активного впливу менеджерів на відхилення фактичних витрат від нормативних витрат. Для цілей управління виробничими витратами слід їх класифікувати відповідно до інших ознак, що дозволяють враховувати всебічні економічні особливості, придатні для оцінки ролі витрат та можливостей їх постановки.

При цьому, на наш погляд, з матеріальних предметів витрати доцільно розміщувати в окремих статтях: витрати на сировину; основні та допоміжні матеріали; вода для технологічних потреб; транспортні витрати. Слід розглянути окремі статті прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальну діяльність прямі витрати на оплату праці, збитки в результаті браку.

Накладні витрати слід розбити на такі статті: змінні витрати на обслуговування виробництва; змінні витрати до управління виробництвом; умовно постійні для обслуговування виробництва і умовно постійний для управління виробництвом.

Додатково необхідно ввести такі статті: змінні комерційні витрати; умовно

фіксовані торгові витрати.

Така класифікація буде, перш за все, можливістю визначення впливу понесених витрат на управління на собівартість продукції (як правило, ці витрати можливо зменшити, одночасно оптимізувавши апарат управління використовуючи можливість автоматичної інформаційної системи управління), а по-друге, для забезпечення розподілу комерційних витрат (як пропонується) та впливу на них (оскільки такі витрати також можна зменшити) (рис. 3.1)

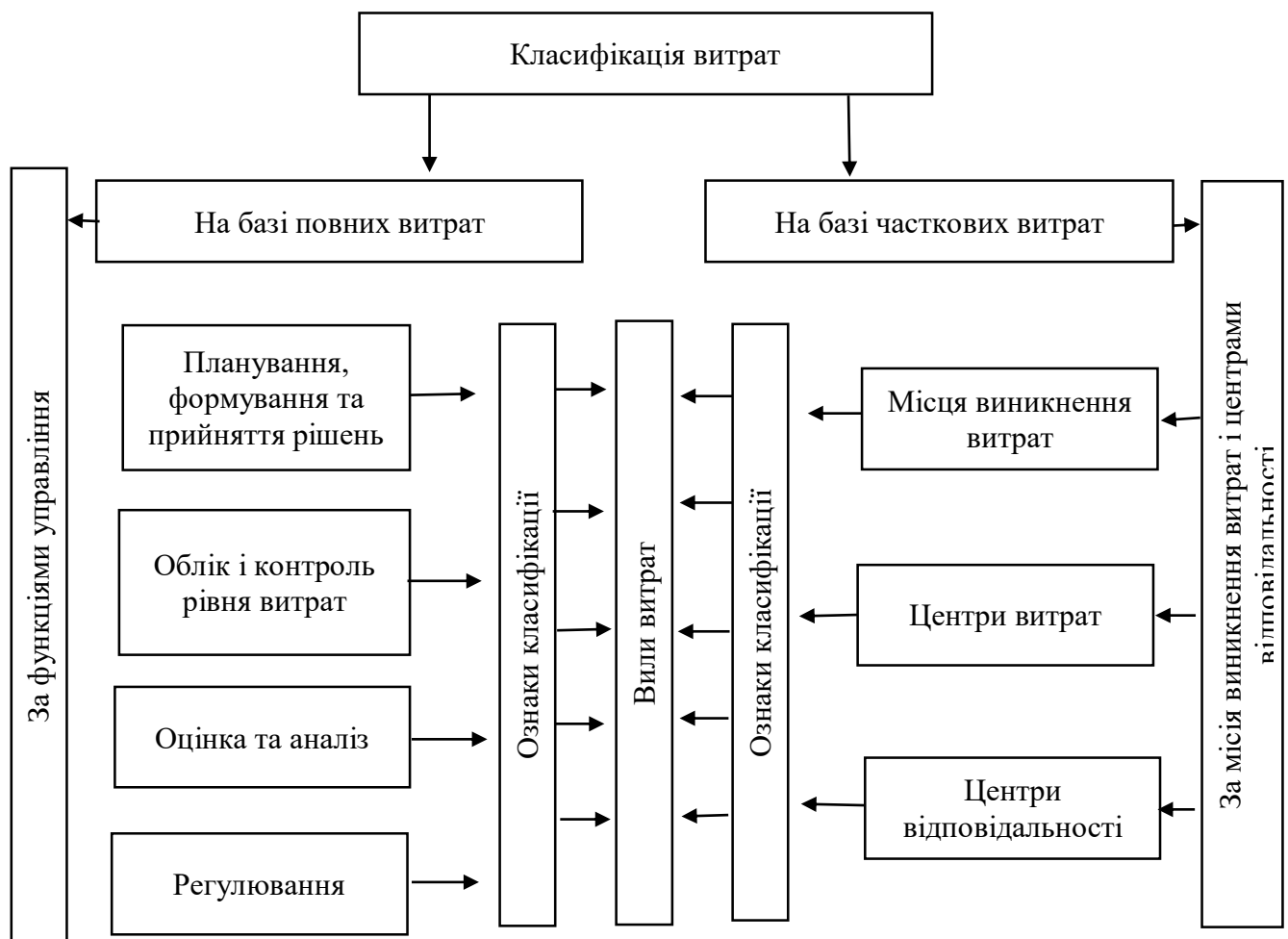


Рис. 3.1. Оновлена модель класифікації виробничих витрат для потреб управління [48]

Пропонована розбивка витрат на ці статті дозволить легко перейти до управління витратами та контролю на основі як повної, так і часткової собівартості продукції, коли це необхідно. Позитивним аспектом національних норм

(стандартів) бухгалтерського обліку є те, що вони передбачають поділ загальновиробничих витрат на розподілені та нерозділені постійні витрати, причому перший включається у вартість виготовлення продукції, а другий - у вартість реалізованої продукції. Результатом цієї розбивки є те, що певна частка накладних витрат більше пов'язана з виконанням основної діяльності, ніж та, яка може затриматись на деякий час у незавершеному виробництві та залишках готової продукції.

В даний час облік витрат супроводжується низкою проблемних питань, в основному пов'язаних з категоричним визначенням сутності виробничих витрат та їх групуванням. Відповідно до виявлених проблемних аспектів, відбувається конкретизація таких понять, як прямі та непрямі витрати, постійні та змінні витрати, загальновиробничі витрати тощо. Нормативно-правові акти України для забезпечення більш точної собівартості хлібобулочних виробів в контексті національної реформи бухгалтерського обліку потребують реформування.

3.2. Аудит прямих витрат на виробництво продукції

Метою кожного підприємства є виробництво продукції або надання будь-яких послуг. Враховуючи важливість цього процесу, особливо важливо звернути увагу на виробничий аудит, оскільки без нього неможливо зрозуміти точність бухгалтерської чи фінансової інформації у всіх її аспектах. Це означає, що для перевірки правильності бухгалтерського обліку аудитор повинен з'ясувати, як чинна методологія компанії відповідає нормам.

Відповідно до законодавства України собівартість продукції поділяється на виробничу та повну. Виробничі витрати – це витрати, з якими безпосередньо пов'язане виробництво: прямі матеріальні витрати, витрати праці, амортизація основних фондів, вартість прямих виробничих послуг, інші прямі та непрямі витрати (паливо, електроенергія тощо). Загальна вартість включає, крім виробничих витрат, також витрати на управління бізнесом, збут, фінансові витрати

та інші операційні витрати. Прямі матеріальні витрати включають витрати на сировину та основні матеріали, придбані напівфабрикати та комплектуючі, допоміжні матеріали, якщо вони можуть бути пов'язані з конкретним товаром.

Допоміжні матеріали – набір необхідних матеріалів компонентів у виробництві продукції, що використовуються для забезпечення нормального технологічного процесу та упаковки продуктів, наприклад:

- матеріали, прирівняні до основних матеріалів;
- матеріали, призначені для обслуговування засобів праці;
- матеріали, що забезпечують нормальний хід виробничого процесу;
- побутові матеріали для ремонту [53].

У вітчизняній науці традиційно велике значення мають науково-методичні розробки розрахунку витрат. Однак, враховуючі сучасні можливості ринкової економіки, необхідно адаптувати накопичений практичний та науково-дослідний потенціал, привести його у відповідність з сучасними міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та вимогами ринку.

Аудит витрат діяльності підприємства полягає у інформаційному забезпеченні та всебічному дослідженні досягнутих результатів, їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшого підвищення ефективності обліку. Досягнення мети здійснюється завдяки вирішенню аналітичних завдань, згрупованих у три блоки дослідження стратегічний, поточний та ретроспективний аналіз.

Стратегічний аналіз має на меті визначити основну мету підприємства, вона як правило, передбачає максимізацію прибутку шляхом нарощування конкурентної переваги. Досягнення стратегічних цілей передбачає розробку тактичних заходів, які можуть тимчасово збільшувати рівень фінансових витрат через окремі проміжки часу.

Основним критерієм нашого дослідження є визначення заходів, які не лише знижують витрати, але й дозволяють прискорити зростання доходу та конкурентоздатності товарів.

Найважливішим напрямком ретроспективного аналізу є вивчення структури

динаміки витрат як на рівні підприємства, та і на рівні окремих центрів відповідальності. Динамічний аналіз проводиться з метою вивчення загальних тенденцій таких показників, як абсолютна сума витрат на операційну діяльність, собівартість продажів, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати, вартість окремих видів продукції.

Аналіз динаміки загальних витрат необхідно порівнювати з тенденціями доходу, динамікою масштабу підприємства, інфляцією тощо. Аналіз структури дає загальне уявлення про важливість окремих елементів та статей витрат, дозволяє визначити та виявити слабкі та сильні сторони в діяльності з управління витратами компанії [45].

Поєднання аналізу структури та динаміки дозволяє всебічно підходити до вивчення витрат та виявити слабкі та сильні сторони діяльності з управління витратами компанії.

Доцільно проаналізувати структуру та динаміку витрат за двома напрямками: за елементами витрат та статтями. Більш того, аналіз структури за елементами витрат може здійснюватися як компанією в цілому, так і окремими центрами відповідальності за окремими видами продукції. При здійсненні аудиту діяльності підприємств виділяють три етапи роботи: підготовчий, основний та заключний етапи.

Аналіз витрат проводиться за відхиленням від плану від рівня попередніх періодів. Якщо в компанії є правильні умови, то аналіз витрат також може бути проведений центрами відповідальності, зокрема центрами витрат. В табл. 3.1 представлені особливості та зміст кожного етапу аудиту витрат в ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат».

Таблиця 3.1

**Характеристика основних етапів аудиту витрат ТОВ
«Великобичківський хлібокомбінат» [34]**

Етапи аналізу		Характеристика	Заходи
Підготовчий етап	Складання плану економічного аналізу	Вивчення мети, завдання, предмет та об'єкт аналізу, розподілити роботу між виконавцями, визначити джерела інформації, систему показників, методів та прийомів аналізу, надаються рекомендації з послідовності та періодичності дослідження	Складання плану аудиту і графіка його проведення, розробка програм і всього інструментарію аудиту (макетів, таблиць, алгоритмів розрахунків і т. д.)
	Забезпечення аналізу	Інформаційне забезпечення аналізу, матеріально-технічне-забезпечення аудиту	Визначення інформаційної бази аудиту, перевірка правильності даних, проведення монографічних і соціальних обстежень
Основний етап	Оцінка інформаційних матеріалів	Систематизація даних, оцінка їх достовірності, достатності та адекватності програмі визначеним методом аналізу	Підбирання, перевірка повноти і якості використаної в аудиті інформації
	Аналіз показників	Оцінка стану та ефективності діяльності об'єктів аналізу, визначення показників і групувань факторів впливу на величину собівартості, визначення резервів підвищення ефективності господарювання	Статистична обробка та узагальнення даних, зіставлення показників, складання аналітичних розрахунків, факторний аналіз, заповнення аналітичних таблиць
Заключний етап	Остаточна оцінка результатів	Вивчення та узагальнення (групування, підрахунок) резервів виробництва, визначення заходів з реалізації, доведення до відома зацікавлених осіб про результати аналізу, систематичний контроль за виконанням рішень	Складання висновків, доповнених записок за результатами аудиту, коригування методики (за необхідністю,) та організація аналізу, апробація результатів, розповсюдження передового досвіду.

Загальний план аудиту повинен містити три основні етапи, які включають, конкретні завдання та перелік аудиторських процедур. Ефективна програма аудиту витрат повинна відповідати якісним аспектам звітності, а саме наявність -А; правда -Б; права та обов'язки – Б; В – повнота, вимірювання – Г; кошторис витрат – Д;

подання та розкриття інформації – Е. Програма аудиту прямих витрат на підприємстві «Великобичківський хлібокомбінат» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Програма аудиту прямих витрат «Великобичківський хлібокомбінат» [3]

Завдання аудиту та якості	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Індекс робочого документу	Методи аудиту
Виявлення правильності складу матеріальних витрат (Б, Г)	Перевірка складу матеріальних витрат	Журнал №5А Звіт про фінансові результати	РД-1	Документальний
Встановити правильність складу витрат на оплату праці (А, Б, Г)	Перевірка складу витрат на оплату праці. Визначити разом з керівником процедури виплати та визначити ключові фактори, що зв'язані із заробітною платою	Журнал №5А, розрахункова платіжна відомість, звіт про фінансові результати	РД-2	Документальний, зіставлення
Встановлення правильності включення до амортизації (А, Б, Г)	Перевірка нарахувань амортизації	Журнал №5А, Журнал №5А, звіт про фінансові результати	РД-3	Документальний, зіставлення, арифметичний
Встановити правильність включення обліку прямих витрат (А, Б)	Перевірка відповідності даних аналітичного обліку прямих витрат	Журнал №5А, Головна книга	РД-4	Суцільний
Встановлення правильності відрахувань на соціальні заходи (А, Б, Г)	Перевірка нарахувань на соціальні заходи	Журнал №5А, розрахункова платіжна відомість, звіт про фінансові результати	РД-5	Документальний, зіставлення, арифметичний

Продовження таблиці 3.2

Встановити правильність	Перевірка складу інших	Журнал №5А, звіт про фінансові	РД-6	Документальний, зіставлення,
-------------------------	------------------------	--------------------------------	------	------------------------------

включення інших операційних витрат (А, Б, Г)	операційних витрат	результати		арифметичний
Встановити правильність відображення суми прямих витрат в фінансовій звітності підприємства (Б, Є)	Оцінити підтвердження повноти розкриття інформації про прямі витрати у фінансовій звітності	Журнал №5А, Головна книга, звіт про фінансові результати	РД-7	Документальне оформлення, арифметичний, контроль, зіставлення

Дотримання вище визначної програми аудиту забезпечить точний та ефективний аудит витрат досліджуваного підприємства та сприятиме розробці шляхів оптимізації собівартості виробляємої продукції.

Керівництво повинно розпочати аналіз виробничого процесу в досліджуваній компанії шляхом надсилання запитів керівникам виробничих підрозділів, що відповідальні за дані процеси. Заява повинна містити перелік документів, нормативних актів та стандартів, що відносяться до процесу перевірки і необхідні для аналізу. Це дасть вам можливість отримати інформацію про те, як і в якому обсязі здійснюється виробничий процес і на скільки відповідає можливості створення витрат, затверджених в бухгалтерському обліку політики, визначити проблемні зони та сфери, які потребують підвищеної уваги.

Важливе місце в роботі аудитора займає аудиторський ризик, який повинен проводитися на всіх етапах аудиту. Поняття аудиторського ризику слід розуміти наступним чином – це суб’єктивно визначена ймовірність того, що аудитор визнає в результаті перевірки факт того, що фінансова звітність не містить суттєвих порушень після автентифікації; або містить значні спотворення, коли насправді таких немає.

Зверніть увагу, що розмір аудиторського ризику впливає на обсяг аудиту, оскільки вона піддається різним психологічним впливам. Більше того, ризик сприймається різними учасниками та користувачами аудиту по-різному. Є три сторони, зацікавлені в аудиті, кожна з яких має свою власну з точки зору розміру

аудиторського ризику.

Процес аудиту виробничих витрат у ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» включає кілька процедур, які вимагають спеціального обстеження інформації. Перш за все слід проаналізувати значення матеріалів. Звичайно, це дуже важливий момент, оскільки не всі його розуміють, що оцінка матеріальних основних фондів, які ліквідуються, є одним з основних елементів прийнята облікової політики на підприємстві.

Насправді, використання правильного методу списання матеріалів не означають, що процес буде простим. Багато що залежить від спеціалістів компанії, відповідальних за процес оцінки витрат, а також від самого аудиторського процесу. Автоматизація бухгалтерського обліку або налагодженого робочого процесу позитивним чином впливає на результати. Останнє, але не менш важливе – це затвердження форми первинних документів, що відображають операції з основними засобами (картки з лімітом, акти про заміну, свідоцтва про шлюб тощо).

Якщо компанія має технічні служби, вони повинні встановлювати стандарти списання основних засобів. Зазвичай такі стандарти згруповані в деталі, що вказують назви деталей, а також матеріал, розмір та вагу заготовок, розмір та вага готової продукції тощо. Процес аудиту повинен визначати, чи існує така політика та чи контролюється вона таким чином. Важливо звернути увагу на правила використання вимірювальних приладів, оскільки результат аудиту залежить від матеріалів з точним розміром або вагою.

Якщо аудитор досліджує списання основних засобів, швидше за все, йому доведеться проаналізувати управління запасами на підприємстві. Зокрема, він повинен перевірити, як зберігаються картки складського обліку, і як часто проводиться інвентаризація матеріальні цінностей, чи укладаються угоди про матеріальну відповідальність, чи узгоджується копія матеріалів із бухгалтерськими даними складу, або організований контроль над потоком матеріальних цінностей всередині підприємства тощо.

Також необхідно враховувати виробничі витрати ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» на зарплату та ЄСВ, аудит яких є дуже важливим. Наслідки його

наявності повинні відповідати на запитання про метод бухгалтерського обліку заробітної плати та ЄСВ, для автоматизації цього процесу, для збереження документообігу, затвердження основних форм документів (штатний розклад, робочий одяг, графіки роботи тощо), про контроль процесу обчислення заробітної плати відповідальних за звітність.

Важливе місце у виробничих витратах ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» займають амортизовані основні засоби. Від обраного методу амортизації залежить собівартість та прибуток підприємства, відповідно. При проведенні аудиту амортизації слід уточнити чи вказаний метод нарахування в обліковій політиці компанії та наскільки це відповідає його фактичній діяльності. Часто теж допускаються помилки при нарахуванні амортизації у випадках реконструкція, модернізація або обслуговування основних фондів, тобто неприйнятно, якщо компанія прагне вдосконалити свою облікову політику.

Всі інші прямі витрати можна об'єднати в одну групу. Перш за все це послуги сторонніх розробників, які безпосередньо відносяться до певного типу продуктів, палива та електроенергії, транспортні послуги тощо. Результат аудиту цих витрат повинен бути спрямований на визначення правильності включення витрат до групи, управління документами, автоматизація процесів тощо. Розбивка витрат на прямі та непрямі залежить від обраного методу обліку витрат на підприємстві, які аудитор повинен визначити на початку аудиту.

Слід зазначити, що автоматизацію, яку повинна впровадити компанія щодо управління витратами зможе вирішити наступні проблеми:

- створити ефективні комп'ютерні системи прийняття рішень на основі поточних даних;
- створить реальну інформаційну базу, щоб зробити ефективними рішення шляхом забезпечення своєчасного подання, справедливості та повноти інформації як про внутрішню діяльність, так і про пов'язані із нею зовнішні фактори цієї діяльності;
- підтримувати непомітний контроль за діяльністю всіх працівників сфери управління, планування їх роботи та своєчасна оцінка результатів;

- спростити доступ до даних в інформаційному полі, оскільки не потрібна спеціальна перепідготовка управлінського персоналу компанії, з одного боку, і організувати цей доступ та забезпечити безпеку даних з іншого боку;

- підвищення продуктивності за рахунок прискорення технологічного процесу, а також швидкість і гнучкість повторного регулювання для нових видів продукції та нових способів здійснення операцій;

- застосовувати якісно найкращі технології системного аналізу і розробити оперативне управління на нижчому та середньому рівнях управління виробництвом [6, 32].

Мета перевірки операцій з виробничими витратами та калькуляція продукції (робіт, послуг) є встановлення законності, ефективності та цілеспрямованості господарських операцій.

Хочу звернути вашу увагу на той факт, що в сучасному бухгалтерському обліку існує кілька методів обліку витрат, які не слід сприймати легковажно, хоча суперечки щодо ефективності кожного з них здійснюється безперервно. Два найпопулярніші, що застосовуються на вітчизняних підприємствах був і залишається методом т. зв. " «Standart costing», який ми називаємо нормативним методом. Але коли загострюється питання управління витратами та прибутками на підприємстві частіше проявляється схильність до експериментів з обліку витрат.

Це дозволяє маневрувати витратами та прибутками, що призводить підвищення конкурентоспроможності компанії на ринку. Система «Standart costing» означає розробку стандартів і нормативів розрахунку та врегулювання фактичних витрат з розподілом відхилення від стандартів. Ця форма розрахунку є операційною основою управління не тільки витратами, але і виробництвом в цілому. Виявлені в поточній діяльності відхилення від стандартних норм аналізуються для встановлення причин їх виникнення. Це робить можливим швидко усунення недоліків виробництва та вжиття заходів щодо їх запобігання.

Незважаючи на те, що була створена система «Standart costing», яка насправді все ще є універсальним інструментом аналізу інформації про витрати підприємства, хоча в сучасних умовах вона повинна постійно переглядатися та

оновлюватися для задоволення поточних виробничих потреб. Оскільки модернізація системи не здійснюється виникли й інші системи обліку витрат з їх перевагами та недоліками [10].

Одним з таких методів є «Direct costing», розроблений у 1936 році року Д. Харрісом. Однак з часом його суть дещо змінилася. На початку свого існування «Direct costing» включала вартість, на яку вона була розрахована на основі змінних витрат, лише прямих витрат та усіх інших, згаданих у Фінансових результатах. Звідси і назва системи, оскільки масштаб прямих витрат дорівнює змінним витратам [16].

Цей варіант управління витратами передбачає, що лише змінні витрати залежать від обсягу виробництва та навантаження виробництва. Тому логічно, що тільки вони повинні бути включені собівартість продукції. Всі інші постійні витрати повинні бути покриті граничним прибутком, отриманим від реалізації виробленої продукції. Якщо величина постійних витрат перевищує суму граничного прибутку, компанія зазнає збитків.

Прихильники цього методу стверджують, що компанія коли отримує таку інформація може знайти більш вигідне поєднання ціни та розміру витрат. Це означає, що ви можете досягти рівня цін, якого не може ніхто інший і вони не зможуть змагатися. За таких умов стає можливим демпінгування ціни.

Таким чином, аудит виробничих витрат є невід'ємною частиною цілого аудит компанії, інструмент оперативного контролю за управлінськими рішеннями, ефективний спосіб запобігання неефективній діловій діяльності та спосіб виявлення внутрішніх резервів. Вдосконалення організаційно-методологічних аспектів аудиту витрат виробництва пов'язане з поглибленням аналітичної практики процедур на всіх етапах аудиту та визначення стандартизованих підходів до конкретних методів дослідження.

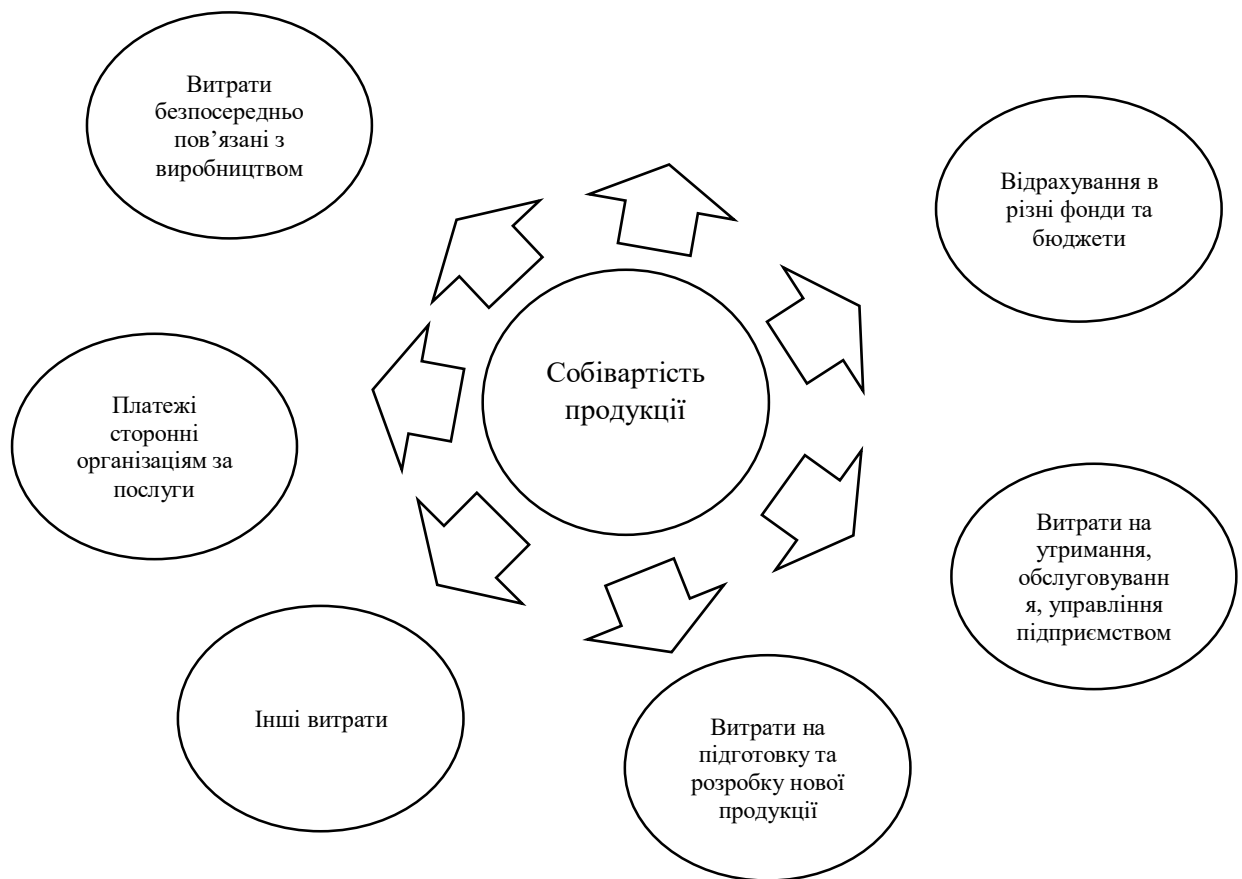
3.3. Напрямки оптимізації собівартості продукції і підвищення ефективності виробництва

Собівартість є основою для визначення цінової політики на продукції підприємства будь-якої галузі господарюючої діяльності. Систематичне зниження собівартості продукції – це одне з основних умов підвищення ефективності виробництва. Вона безпосередньо впливає на величину прибутку, рівень рентабельності і інші фінансово-економічні показники ефективності діяльності підприємства [19].

Крім усього іншого, собівартість продукції є ще й одним з основних чинників формування прибутку. Якщо, наприклад, при інших рівних умовах зменшився обсяг прибутку за період, значить, собівартість збільшилася на таку ж величину. Це говорить про те, що між розмірами собівартості і величини прибутку існує зворотна функціональна залежність [27]. Розмір собівартості продукції розраховується за наступною формулою: загальна сума витрат на виробництво / продукція, що виготовляється.

Залежно від розміру собівартості продукції залежить стратегічного розвиток підприємства. Собівартість безпосередньо впливає на економічну ефективність виробництва і фінансову стійкість організації. Внаслідок цього актуальним виступає аналіз собівартості для визначення структури витрат, які входять в процес виробництва продукції підприємства. Якщо собівартість продукції неоптимальна - це, в свою чергу, призводить до зниження рівня рентабельності виробництва і капіталу підприємства. Фінансові результати господарюючої діяльності погіршуються, а товарно-матеріальні цінності зростають. Це, свого роду шлях до зростання дебіторської і кредиторської заборгованості підприємства, що знижує ефективність розподілу ресурсів та управління фінансової стійкості організації. У зв'язку з цим, актуальним питанням для вітчизняних підприємств є зниження розміру собівартості продукції. Загальну суму витрат формують різні чинники, зазначені на рис. 3.2.





**Рис. 3. 2 Структура витрат, що входять в розмір собівартості продукції
ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» [3]**

В рамках даної стратегії можуть бути прийняті різні заходи і механізми. До основних з них варто відносити такі заходи:

- збільшення ступеня ефективності залучення виробничих потужностей і паралельне зростання обсягу виробництва продукції, що знижує рівень постійних витрат в загальному розмірі собівартості;
- оптимізація витрат при виробництві продукції, що можливо завдяки політиці застосування ресурсозберігаючих технологій, підвищення рівня продуктивної і ефективності праці, і шляхом вдосконалення системи управління якістю виробництва (що знижує частку виробничого браку);
- вдосконалення виробничого процесу підприємства за допомогою впровадження інноваційних технологій, включаючи автоматизацію і роботизацію виробництва;
- зміна структури продуктового портфеля підприємства, шляхом проведення

його аналізу і визначення тих товарів, які не приносять підприємству прибуток, а навпаки, збиткові і «гальмують» розвиток бізнесу;

- вдосконалення процесу використання ресурсів підприємства, включаючи природні, фінансові та трудові;

- збільшення ступеня інтелектуалізації праці і виробництва, що дозволяє підвищити рівень економічної ефективності виробництва і вплинути на розмір собівартості продукції;

- розширення спеціалізації і кооперації виробництва, оскільки при реалізації невеликих партій продукції, компанія часто стикається зі збитковою діяльністю. Таким чином, собівартість – ключовий фактор успіху комерційної діяльності сучасного підприємства. Саме від розміру собівартості продукції залежить розмір прибутку організації. З метою оптимізації ефективності виробничої діяльності, керівництву підприємства необхідно прийняття політики оптимізації витрат, що можна реалізувати завдяки використанню основних напрямків зниження собівартості продукції.

Розмір націнки від реалізації та можливий обсяг реалізації безпосередньо залежать від величини собівартості. За ринкових умов фірма не може формувати ціну продажу своєї продукції, просто додаючи необхідну маржу до собівартості продукції, і змушена обмежувати граничну ціну продажу до середнього рівня ринкової ціни.

Конкурентною перевагою завжди будуть ті виробники, виробничі витрати яких нижчі за конкурентів. І навпаки, компаніям з найвищими виробничими витратами завжди буде важко продавати свою продукцію та мати фінансову стабільність, оскільки їх низька націнка на продаж не дозволить їм отримати достатньо доходу для покриття всіх витрат і отримання прибутку. Виходячи з цього, можна сказати, що основною метою зниження собівартості продукції є підтримка конкурентоспроможності компанії на ринку та забезпечення їй необхідного прибутку для розвитку. На рис. 3.3 представлені основні напрямки зменшення виробничих витрат.

Способи зменшення витрат та підвищення ефективності компанії

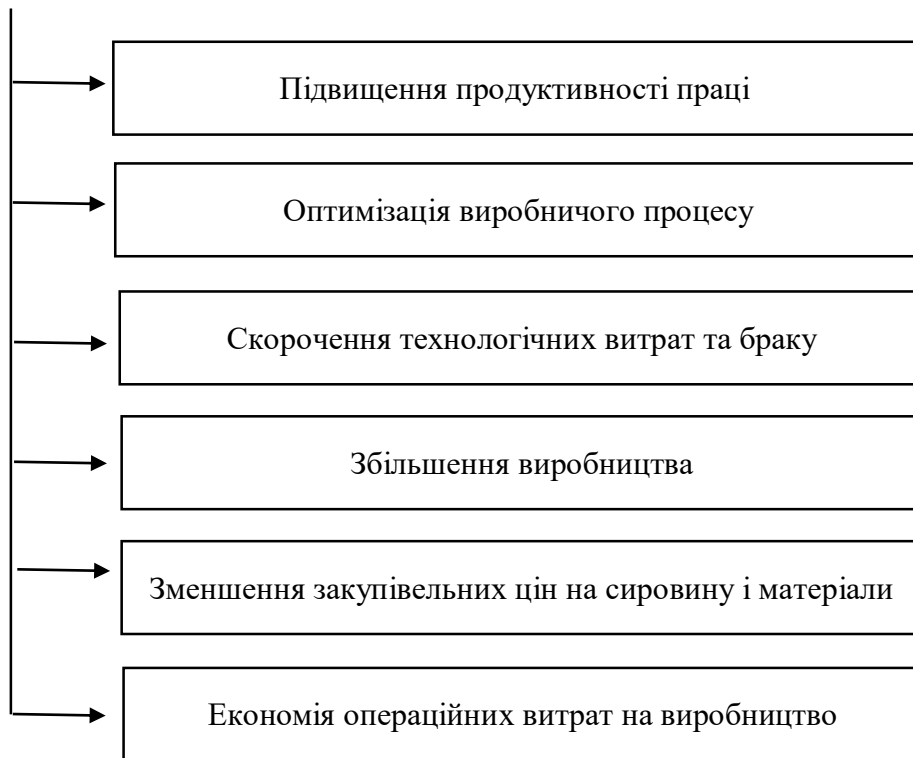


Рис. 3.3. Способи зменшення витрат та підвищення ефективності компанії [55]

Збільшення виробництва - це найбільш очевидний та ефективний спосіб зменшення виробничих витрат. Це пов'язано з тим, що всі виробничі витрати компанії можуть бути віднесені до змінних або фіксованих.

Змінні витрати змінюються в певній пропорції з динамікою виробництва: виробництво збільшується – і витрати збільшуються, виробництво зменшується – витрати зменшуються.

Типові змінні витрати – витрати на сировину для виробництва, заробітну плату для виробничого персоналу, споживання енергії під час роботи виробничого обладнання.

Постійні витрати незначною мірою залежать від динаміки виробництва, вони необхідні незалежно від обсягу виробництва, згенерованого у звітному періоді (амортизація виробничого обладнання, витрати на ремонт та обслуговування виробничих приміщень, енергетичні витрати загального призначення тощо).

Напрямами зростання підвищення продуктивності праці є:

- зростання інтенсивності праці через розробку ефективної програми мотивації персоналу;
- зростання продуктивності праці співробітників завдяки модернізації обладнання

Найбільший ефект дає мінімізація прямих виробничих витрат – витрат на енергоресурси при роботі виробничого обладнання, витрат по оплаті праці виробничих робітників і витрати по утриманню та ремонту виробничих основних засобів.

Питома вага сировинних витрат в цеховій собівартості більшості виробничих компаній досить великий (як правило, від 50 до 80%). До того ж до складу закупівельної вартості сировини і матеріалів крім цін придбання їх у постачальників, включаються і витрати на доставку від складу постачальника до складу покупця. Зазвичай витрати на закупівлю сировини і матеріалів зменшують за двома напрямками:

- знижують середню ціну закупівлі сировини і матеріалів у постачальників;
- мінімізують транспортні витрати з доставки придбаних у постачальників сировини і матеріалів.

Щоб знизити вартість сировини і матеріалів у постачальників, компанія може паралельно використовувати різні способи – пошук більш вигідних цінових пропозицій на ринку, використання акційних і бонусних програм у діючих постачальників, а також кооперацію закупівель з партнерськими компаніями (в рамках агентського договору або договору спільної діяльності).

Технологічні втрати – це безповоротні відходи сировини і матеріалів, які утворюються в процесі виробництва продукції, перенастроювані і налагодження виробничого устаткування, а також в процесі ремонту і перевірки працездатності цього обладнання. Причини виробничого браку – недостатня кваліфікація персоналу, невідповідність якості сировини і матеріалів, технічні проблеми в роботі обладнання.

Оптимізація виробничого процесу. Цей спосіб, звичайно, вимагає набагато більше попереднього аналізу ситуації і більш трудомісткий в порівнянні з іншими,

так як втрати і зайві витрати в результаті неефективності процесів не можна виявити просто на підставі даних звітів про виробництво продукції.

У той же час позитивний ефект щодо зниження собівартості продукції в результаті оптимізації виробничих процесів цілком може виявитися значним і навіть перевершувати інші способи. До того ж якщо в результаті цієї роботи у компанії дійсно підвищується ефективність процесів, то майже завжди вона призводить до додаткового зниження собівартості і за іншими шляхами.

Розрахунок зниження собівартості продукції при збільшенні масштабів виробництва. У кожній компанії різне співвідношення умовно-змінних і умовно-постійних витрат в загальній сумі витрат через особливості технологічного циклу виробництва, організаційної структури та ланцюжки бізнес-процесів [26].

Але в будь-якому випадку для того, щоб спрогнозувати ефект зниження собівартості продукції від збільшення обсягу її випуску, необхідно спочатку проаналізувати витрати компанії і розрахувати їх динаміку в прив'язці до динаміки виробництва.

Висновки до розділу 3

Досліджено, що виробнича собівартість основних видів продукції на ТОВ «Великобичківський хлбокомбінат» за досліджуваний період збільшилась, що негативною тенденцією, однак на фінансовий результат підприємства це значно не вплинуло.

Аудит витрат виробництва- невід'ємна частина аудиту підприємства, засіб оперативного контролю прийнятих рішень, ефективний засіб запобігання неефективній економічній діяльності та виявлення внутрішніх резервів.

Покращення організаційних та методологічних аспектів аудиту витрат виробництва пов'язане з поглибленням аналітичної практики процедур на всіх етапах аудиту та визначення стандартизованих підходів до певних методів дослідження.

Вирішити проблему отримання максимально можливого прибутку метою

зменшення прямих витрат були розроблені заходи з оптимізації витрат підприємства ТОВ "Великобичківський хлібокомбінат" на основі аналізу витрат і вигод, що сприяють підвищенню ефективності виробничої діяльності шляхом прямого зниження витрат.

Зниження витрат не просто призводить до зростання прибутку підприємства, але також дає державі додаткові джерела для подальшого розвитку суспільного виробництва та посилення матеріального становища працівників. Зниження витрат виробництва та зниження собівартості продукції є одним із основних умов збільшення прибутку, підвищення прибутковості та ефективності його роботи. Всі ці заходи збільшують обсяг продаж та зниження виробничих витрат, що дозволяють підприємству інвестувати звільнені кошти у розвиток та розширення виробництва і відкриває нові можливості для реалізації нових технологій та підвищення ефективності виробництва, а отже збільшить прибутковість всього підприємства.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження було встановлено:

1) Узагальнюючи сучасні підходи до визначення характеру виробничих витрат, ми можемо констатувати, що це є платою за можливість виробництва (плата за використання ресурсів, послуг, робіт тощо), яка змінюється залежно від умов її реалізації, що дозволяє досягти цілей (основною з ринкових відносин є максимізація прибутку). В економічному плані сутність витрат на виробництво підприємства – це сукупність реальних і відчутних витрат праці на здійснення поточної виробничої діяльності підприємства; а за природним складом – поглинута частина матеріальних ресурсів, трудових та фінансових ресурсів.

2) Важливе місце в управлінні підприємством займає обґрунтована класифікація витрат, що є дуже важливим для розуміння того, як ними управляти. У таких умовах необхідно класифікувати види витрат за такими критеріями, які повністю відображатимуть і будуть характеризувати різні аспекти компанії, а саме: організаційні та управлінські, бухгалтерсько-аналітичні, фінансово-економічні, маркетингові та інвестиційні, що сприятиме більш глибокому розумінню мети та функціональної ролі різних видів витрат в управлінні багатосторонньою діяльністю підприємства, що дає можливість враховувати такі витратні позиції з точки зору системного підходу для їх всебічного розуміння.

3) Основні завдання бухгалтерського обліку та аудиту витрат виробництво – це надання компанії інформації для затвердження обґрунтованих управлінських рішень; фактично здійснювати моніторинг витрат, понесених відповідно до їх статутних та запланованих сум, з метою виявлення відхилень та вжиття необхідних заходів управління; розрахунку собівартості продукції для визначення ціни готової продукції продукція та розрахунку фінансових результатів; проведення економічного аналізу результатів виробничої діяльності структурних підрозділів підприємства.

Найважливішими принципами обліку витрат є: розрахунок і відповідність доходів і витрат; історична (фактична) вартість. Відповідно до цих правил визначається, коли, за який рахунок відображають витрати підприємства.

4) Облік виробничих витрат слід розглядати як єдине ціле зв'язані, послідовні, організаційні, логічні, обчислювальні операції та процедури формування інформації про витрати. В процесі бухгалтерського обліку проводиться реєстрація, групування, систематизація даних, а також підрахунок виробничих витрат. Для контролю витрат та їх аналізу поряд із обліком їх економічних елементів використовується для групування витрат виробництва відповідні статті оцінки, в контексті яких розраховується собівартість продуктів. Основними документами для реєстрації випуску основних засобів зі складу на ТОВ «Великобичківський хлібокомбінат» є лімітно-забірна картка М-9 (реєстрація руху основних засобів) та загальні вимоги для відпуск (внутрішнього руху) матеріалів М- 11.

5) Розрахунок заробітної плати в системі рахунків – це синтетичний облік нарахування та розподілу заробітної плати, визначений відповідно до кількості працівників із подальшим внесенням нарахованої заробітної плати до відповідних видаткових рахунків за статтями та номерами розрахунків. Відповідно до Плану рахунків № 1203, облік заробітної плати ведеться в установах на відповідних субрахунках рахунку 66 «Розрахунки з оплатою праці». [57] Рахунок 65 «Нарахування заробітної плати» використовується для обліку та узагальнення інформації про виплати заробітної плати працівникам, допомоги по тимчасовій непрацездатності, студентам, докторантам та учням зі стипендіями та іншими подібними категоріям.

6) У складі інших прямих витрат на досліджуваному підприємстві покриває всі інші виробничі витрати, які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкта витрат, включаючи внески на соціальне страхування, оренду землі та паїв нерухомості, амортизацію, збитки, що складаються із вартості остаточного технологічного відхилення з причини створення виробів (сировини, компонентів, напівфабрикатів), за вирахуванням їх справедливої вартості та вартості усунення

такого технічно неминучого дефекту.

7) В даний час облік витрат супроводжується низкою проблемних питань, в основному пов'язаних з категоричним визначенням сутності виробничих витрат та їх групуванням. Відповідно до виявлених проблемних аспектів, відбувається конкретизація таких понять, як прямі та непрямі витрати, постійні та змінні витрати, загальновиробничі витрати тощо. Нормативно-правові акти України для забезпечення більш точної собівартості хлібобулочних виробів в контексті національної реформи бухгалтерського обліку потребують реформування.

8) аудит виробничих витрат є невід'ємною частиною цілого аудиту компанії, інструмент оперативного контролю за управлінськими рішеннями, ефективний спосіб запобігання неефективній діловій діяльності та спосіб виявлення внутрішніх резервів. Вдосконалення організаційно-методологічних аспектів аудиту витрат виробництва пов'язане з поглибленням аналітичної практики процедур на всіх етапах аудиту та визначення стандартизованих підходів до конкретних методів дослідження.

9) Залежно від розміру собівартості продукції залежить стратегічного розвитку підприємства. Собівартість безпосередньо впливає на економічну ефективність виробництва і фінансову стійкість організації. Внаслідок цього актуальним виступає аналіз собівартості для визначення структури витрат, які входять в процес виробництва продукції підприємства. Якщо собівартість продукції неоптимальна - це, в свою чергу, призводить до зниження рівня рентабельності виробництва і капіталу підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С.Андрющенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2017. – № 5. – С. 3–7.
2. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посібник / П. Й. Атамас. 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : ЦУЛ, 2016. – 392 с.
3. Бачинський В. І. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посібник / В. І. Бачинський, П. О. Куцик, Л. Г. Медвідь, Т. В. Попітіч. – Львів: Магнолія – 2016. – 319 с.
4. Безруких П.С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П.С. Безруких. – М.: Фінанси, 2015. – 320 с.
5. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку [підручник] / М. Т. Білуха. – К.: 2018. – 692 с.
6. Блакита Г. В. Бухгалтерський облік: практикум: навч. посібник / Г. В. Блакита, Н. О. Ромашевська. – К.: ЦУЛ, 2016. – 152 с.
7. Бланк, И. А. Словарь-справочник финансового менеджера [Текст] / И. А. Бланк. – К.: Ника – Центр, 2014.
8. Бородкін О. Про формування і обліку обіартості продукції за ринкових умов/ О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2018. – № 4.
9. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 2. – Житомир: ЖДТУ, 2019.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець.
– 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2019. – 912 с.

11. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління [Текст] / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – № 1. – С.11-15.
12. Бухгалтерський практикум : фінансова звітність – 2014 // Щомісячний додаток до журналу Вісник Міністерства доходів і зборів України. – 2014.
13. Бухгалтерський фінансовий облік в Україні: навч.посіб. для студент.вищ.навч.закл./ В.М.Домбровський, Бондар М.І., Свідерський Є.І. [та ін.]); за ред. В.М.Домбровського. – К: А.С.К., 2019. – 976 с.
14. Верига Ю. А. Звітність підприємств : навч. посібник. / Ю. А. Верига, З. М. Левченко, І. Д. Ватуля. – 2-ге вид., доповн. і перероб. – К. : Центр навчальної літератури, 2018. – 776 с.
15. Верига Ю. А. План рахунків бухгалтерського обліку : навч. посібник / Ю. А. Верига, Г. І. Зима, Н. О. Кулявець. – К. : ЦУЛ, 20105 . – 176 с.
16. Гармонізація податкового та бухгалтерського обліку в контексті оподаткування прибутку підприємств в Україні : монографія / [Огороднікова І. І., Серебрянський Д. М., Смірнова О. М., Стадник М. В. Турянський Ю. І.]; за заг. ред. Д. М. Серебрянського. – К. : Алерта, 2013. – 366 с.
17. Гладких Т. В. Проблеми бухгалтерського обліку : навч. метод. посібник / Т. В. Гладких, Г. І. Зима, М. О. Любимов. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2017. – 136 с.
18. Гладких Т. В. Фінансовий облік: навч. посібник / Т. В. Гладких – Центр навчальної літератури, 2007. – 480 с.
19. Гоголь Т. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних вимог: наслідки для підприємств малого бізнесу / Т. Гоголь //Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – №7. – С. 3–11.
20. Грещак, М. Г. Управління витратами [Текст]: навчально-методичний посібник / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба – К.: КНЕУ, 2016. – 131 с.
21. Грицай, О. І. Сутність витрат промислового підприємства [Текст] / О. І. Грицай // Фінанси підприємств. – 2016. – № 5. – С.34-37.

22. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю / В. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2017. – № 1(26). – С. 154–160.
23. Дроб'язко, С. І. Методичні основи управління витратами підприємства [Текст] / С. І. Дроб'язко // Економіка підприємства. – 2015. – № 1. – С. 57-59.
24. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник : [близько 8000 понять і термінів] / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Київ : Знання, 2017. – 1072 с.
25. Ивашкевич, В. Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В. Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2017. – № 5. – С.15–18.
26. Камлик М. І. Економічна безпека підприємницької діяльності. Економіко-правовий аспект: навчальний посібник / Камлик М. І. — К.: Атіка, 2005. — 432 с
27. Кириченко О. А. Проблеми управління економічною безпекою суб'єктів господарювання: [монографія] / О. А. Кириченко, В. С. Сідак та ін. — К.: УЕП «КРОК», 2018. — 403 с.
28. Когут, У.І. Критерії класифікації витрат підприємства [Текст] / У.І. Когут // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення та розвитку. – Л. : Львів. Політехніка. – 2008. –С.43-49.
29. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка / В.Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи. Збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції (26– 27 листопада 2009 р., м.Київ). – К.: МІБОКНЕУ, 2019.– С.129–131.
30. Коміренко В. Бухгалтерський облік витрат та виробництво продукції рослинництва / В. Коміренко // Все про бухгалтерський облік. – № 4 – 2019. – С.56–62.
31. Кононенко М.П. Обґрунтування оптимізації нормативних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції/М.П.Кононенко//Економіка АПК.– 2019.–№6.– С.31–41.

32. Конституція України від 28.06.1996р. № 254к/96-ВР (із змінами, внесеними згідно із Законами) / [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/>
33. Котляров, С.А. Управление затратами: учебное пособие [Текст] / С. А. Котляров – СПб.: Питер, 2018. – 160 с.
34. Крупка, Я. Д. Облік як основа контролю витрат за місцями їх виникнення та сферами / Я. Д. Крупка, В. Я. Фаріон // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природноресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції : зб. наук. праць. – 2018. – № 4. – С. 168-179.
35. Кундря-Висоцька О. П. Організація обліку: навчальний посібник. – К.: Алерта, 20017. — 223 с.
36. Ленъ В. С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 20016. — 696 с.
37. Лишиленко О. В. Бухгалтерський облік: Підручник. – 4-тє вид., перероб. і доп. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2018. – 670 с.
38. Макконел К.Р. Экономикс: принципы, проблемы, политика [Текст] / К.Р. Макконел, С.Л. Брю. – М.: ИНФРА-М, 2013. –972с.
39. Маренич Т.Г. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 12. – С. 19–25.
40. Фаріон, В. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі / В. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 159-162.
41. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності підприємства. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22 грудня 2018р. № 1524.
42. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Міністерства фінансів України : від 28.03.2013 р. № 433 [Електронний ресурс]. –Режим доступу:http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13020.html

43. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою-2011 рік).[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010.

44. Мінаєва О. М. Правове регулювання податкового обліку : дис. Канд. юрид. наук : 12.00.07 / О. М. Мінаєва. – Харків, 2017. – 201с.

45. Мних, Є. В. Економічний аналіз [Текст]: підручник / Є. В. Мних. – К. : Центр навчальної літератури, 2017 – 412 с..

46. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно з вітчизняним законодавством : подальший розвиток і шляхи вдосконалення / О. А. Мошковська // Вісник Житомирського держ. тех. унту. Сер. «Економічні науки». – 2019. – № 3 (49). – С. 85–88.

47. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України : від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384>

48. Ночовна, Ю.О. Класифікація витрат за елементами статтями: сучасний стан і проблеми [Текст] / Ю. О. Ночовна // Вісник Львівської комерційної академії. – 2016. – № 35. – С. 228-231.

49. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2018. – 201с.

50. Орлів М. С. Фінансовий облік: навч. посібник / М. С. Орлів, С. В. Хома; за ред. В. К. Орлова. – К.: ЦУЛ, 2013. – 510 с.

51. Осовська Г. В. Економічний словник [уклад. Г. В. Осовська, О. О. Юшкевич, Й. С. Завадський]. – К. : Кондор, 2017. – 358 с.

52. Партин, Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій [Текст]: монографія / Г. О. Партин – К.: УБС НБУ, 2018. – 219с.

53. Петров В.М., Токар А.В. Методичні підходи до формування собівартості сільськогосподарської продукції та її вплив на ефективність

виробництва / В.М. Петров, А.В. Токар // Економіка АПК. – 2018. – № 10. – С.55–60.

54. Пилипенко І. І. Облік, контроль та аналіз: словник – довідник: навч. посіб. / І. І. Пилипенко, В. П. Пантелеєв, В. О. Шевчук та ін.; За ред. проф. В. П. Пантелеєва, В. О. Шевчука. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2015 – 368 с.

55. Плиса В. Й Бухгалтерський облік : навч. посіб. / В. Й. Плиса, З. П. Плиса. – 2-ге вид., переробл. й доповн. – К.: Каравела, 2016. – 520 с.

56. Податковий кодекс України [Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI]: за станом на 15.11.2013 р. [Електронний ресурс] / Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2011. – № 13-14, №15-16, №17. – С.112. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 15.11. 2013 р.).

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 (зі змінами та доповненнями)/[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

58. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. №3125-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

59. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України : від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

60. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо обліку та реєстрації платників податків та удосконалення деяких положень : Закон України: від 24.10.2013 р. № 657-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу :<http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/657-18>

61. Про державну статистику : Закон України : від 17.09.1992 р. № 2614-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

62. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність»: наказ Міністерства

фінансів України від 27.06.2013 р. №628 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

63. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1996 р. №88. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

64. Про оплату праці: Закон України: від 20.04.95 № 144/95-ВР / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр>

65. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций / В. П. Савчук. – К. : Максимум, 2016. – 600 с.

66. Селезньов С. І. Курс бухгалтерського обліку в промисловості. Книга / С І. Селезньов, А. А. Тарбеев. – М.: Статистика, 2015. – 272 с.

67. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

68. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнар. зб. наук. пр. – 2019. – Вип. 1 (13). – С. 163– 165.

69. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. — К.: КНЕУ, 2014. – 412 с.

70. Сук Л. Склад та класифікація витрат на підприємствах / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2017. – № 20. – С.46–49.

71. Тігова Т. М. Аналіз фінансової звітності : навч. посіб. / Т. М. Тігова, Л. С. Селіверстова, Т. Б. Процюк. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 268 с.

72. Маршалл А. Принципы экономической науки. М.: Прогресс, 1993. — Т.1. — 451с.

73. Кейнс Дж. Избранные произведения. — М.: Экономика, 1993. — 300 с.

74. Коуз Р. Социальные издержки общества в условиях рыночных отношений. — М., 1989. — 211 с.

75. Немчинов В.С. Общественная стоимость и плановая цена. — М.: Наука, 1971. — 507 с.

76. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text>

ДОДАТКИ

Додаток А

Дослідження поняття «заробітна плата» у літературних джерелах

№	Автор	Визначення
1.	Брезицька К.Ф. [2]	Заробітна плата – плата за роботу, а їх величина - ціна праці, яка визначається на ринку праці в результаті взаємодії попиту та пропозиції певних видів праці.
2.	Бутинець Ф.Ф. [3]	Заробітна плата – оплата праці робітників, що виражає трансформовану форму вартості та ціни праці.
3.	Васильчак С.В. [4]	Заробітна плата - це будь-який заробіток, обчислений у грошовому виразі, що його за трудовим договором власник, або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану роботу або надані послуги.
4.	Дубовська О.В. [5]	Заробітна плата - це грошовий вираз вартості і ціни робочої сили, який виплачується працівникові за виконану роботу або надані послуги і спрямований на мотивацію досягнення бажаного рівня продуктивності праці.
5.	Золотогоров В.Г. [6, с.121]	Заробітна плата –сукупність виплат в грошовій (валютній) і (або) натуральній формі, отриманих робітником (нарахованих йому) за певний період часу (день, місяць, рік).
6.	Єськова О.Л., Савельєва В.С. [7]	Заробітна плата - це компенсація трудового внеску працівників у діяльність підприємства, а від так мотивування працівників до ефективної та продуктивної праці є основною її функцією.
7.	Жидовська Н. М. [8]	Заробітна плата - це будь-яка винагорода, або заробіток, що обчислюється в грошах, котрі підприємець виплачує за працю, яка або виконана, або має бути виконана, або за послуги, які або надані, або мають бути надані.
8.	Гордієнко Д.Д [9, с.90]	Заробітна плата –винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник

		або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
9.	Калина А.В. [10, с.81]	Заробітна плата - це частина доданої вартості у грошовій формі, яка, в результаті його розподілу, надходить працівникам, залежно від кількості і якості затраченої ними праці.
10.	Колот А.М. [11]	Заробітна плата - це економічна категорія, що відображає відносини між власником підприємства і найманим працівником з приводу розподілу новоствореної вартості. Заробітна плата - це елемент ринку праці, що є ціною, за якою найменший працівник продає послуги робочої сили.
11.	Кривенко К.Т., Савчук В.С., Беляєв О.О. та ін. [12]	Заробітна плата - це ціна, що виплачується за використання праці. Вона, як економічна категорія розвинутих товарно-ринкових відносин, виражає вартість товару робоча сила і оплату за працю, за витрати й результати її, що визнані ринком.
12.	Лукашевич В. М. [13]	Заробітна плата - це частина фонду індивідуального споживання благ та послуг, що надходять працівникам у відповідності з кількістю та результативністю праці (внеском у результат праці колективу)
13.	Мельник Т.Г. [14, с.122]	Оплата праці - обліково-аналітична категорія, що характеризує трудовий дохід працівника, який формується під впливом кількості та якості затраченої корисної праці і виплачується працедавцем у вигляді заробітної плати в грошовій або натуральній формі.
14.	Мочерний С.В. [15]	Заробітна плата - це грошове вираження вартості і ціни товару робоча сила та частково результативності функціонування робочої сили.
15.	Пашуто В.П. [16]	Заробітна плата - це об'єктивно необхідний, для відтворення робочої сили та ефективного функціонування виробництва, об'єм вираженої в грошовій формі основної частини життєвих засобів, що відповідає досягнутому рівневі розвитку продуктивних сил і зростає пропорційно підвищенню

		ефективності праці трудящих. Це не доход, а витрати підприємства на відтворення трудових ресурсів на суспільне необхідному рівні.
16.	Науменко В.І. [17, с.94]	Заробітна плата – частина вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці.
17.	Усач В. Ф. [18]	Заробітна плата - винагорода, обчислена як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.
18.	Швець Л.П. [19]	Заробітна плата - це елемент витрат виробництва, і водночас головний чинник забезпечення матеріальної зацікавленості працівників у досягненні високих кінцевих результатів праці.
19.	Яременко Л. М. [20]	Заробітна плата - частина вартості у грошовій формі, яка в результаті його розподілу надходить працівникам залежно від кількості і якості затраченої ними праці.
20.	Поклад І. І. [21, с.58]	Заробітна плата – економічна форма, що застосовується суспільством для встановлення міри праці та міри заохочення.
21.	Островерха Р.Е. [22, с.174]	Заробітна плата повинна мати функцію не лише винагороди, а й стимулу досягнення бажаного рівня продуктивності.
22.	Потриваєва Н.В [24]	Заробітна плата – це грошовий вираз вартості робочої сили, яка є товаром, її ціна.

Додаток Б

Фінансова звітність

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова
звітність"
(пункт 4 розділу I)

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство ДП "Винищувальний А/С" Дата (рік, місяць, число) 2010 09 01
 Територія Закарпатська за ЄДРЄОУ 34143210
 Організаційно-правова форма господарювання підприємство з обмеженою відповідальністю за КОДТУУ 241
 Вид економічної діяльності виробництво хліба за КВЕД 10.71
 Середня кількість працівників, осіб 12
 Одиниця виміру: тис. грн. з одиниці десятичного знаку
 Адреса, телефон м.я. Пол. Засті, в. Жидівська, 216

КОД

1. Баланс на 31.12.2010р. Форма N 1-м Код за ДКУД 1801006

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002	()	()
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби:	1010	<u>5,9</u>	<u>6,9</u>
первісна вартість	1011	<u>6,7</u>	<u>6,7</u>
знос	1012	(<u>6,8</u>)	(<u>6,8</u>)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	<u>5,9</u>	<u>6,9</u>
II. Оборотні активи			
Запаси:	1100	<u>88,0</u>	<u>100,3</u>
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1125	<u>120,8</u>	<u>130,0</u>
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	<u>62,7</u>	<u>20,1</u>
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165	<u>18,5</u>	<u>48,7</u>
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195	<u>290,0</u>	<u>309,1</u>
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	<u>295,9</u>	<u>306,0</u>

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	40,0	40,0
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	(2,9)	1,9
Неоплачений капітал	1425	()	()
Усього за розділом I	1495	37,1	41,9
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	139,5	103,3
розрахунками з бюджетом	1620	36,6	51,3
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625	9,6	20,6
розрахунками з оплати праці	1630	73,7	89,9
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695	259,8	265,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
1700			
Баланс	1900	299,9	307

2. Звіт про фінансові результати
за півр. 2019 р.

Форма N 2-м
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	2048,6	1805,1
Інші операційні доходи	2120		
Інші доходи	2240		
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	2048,6	1805,1
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(2048,7)	(1808,0)
Інші операційні витрати	2180	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(2048,7)	(1808,0)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	1,9	-2,9
Податок на прибуток	2300	()	()
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	1,9	-2,9

Керівник

(підпис)

Головний бухгалтер

(підпис)

Робинсон Т.М.
(підпис, прізвище)

(підпис, прізвище)